

PRINCIPIO PRO ACTIONE EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Aplicación

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Prohibición de utilizar mecanismos de recaudación que rompan el equilibrio de las cargas impositivas

DETERMINACION DE LA RENTA BRUTA EN ENAJENACION DE ACTIVOS-No aceptación de precio inferior al costo, avalúo catastral o autoavalúo del bien raíz/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-No vulneración

La norma acusada establece unos límites al contribuyente para fijar libremente el precio de venta de un bien inmueble, sin distinción ni discriminación, afirmando que para efectos tributarios se tiene como valor comercial del bien, el costo fiscal, el avalúo catastral o el autoavalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado. Es decir, para controlar la evasión, el contribuyente debe someterse a un precio mínimo fijado por el legislador, que consulta los principios constitucionales del derecho tributario. En este orden de ideas, la expresión que ahora se acusa como inconstitucional, establece una situación específica para la enajenación de bienes inmuebles que no parece desproporcionada ni mucho menos inequitativa, simplemente, el legislador en uso de sus amplias facultades en materia tributaria determinó unos criterios a seguir para fijar el valor comercial de bienes raíces, señalando finalmente unos valores de referencia para efectos fiscales. La expresión demandada no limita en ningún momento al contribuyente en su declaración de renta, el inciso 4 dispone que tratándose de la enajenación de bienes raíces no se podrá enajenarlos por un valor inferior a su costo fiscal, constituido en este caso por el valor comercial del inmueble. Es decir, contrario a lo manifestado por el actor, la norma no establece una base gravable mínima, sino que fija un precio mínimo de venta. Así las cosas, la disposición legal objeto del reproche por el demandante, no quebranta el principio de equidad, mucho menos,

obliga a los contribuyentes a tributar sobre una base superior a la real.

DETERMINACION DE LA RENTA BRUTA EN ENAJENACION DE ACTIVOS-Diferencia notoria entre el valor asignado por las partes con el del valor comercial del bien

Aunque la norma anterior a la ley 863 de 2003, ley 633 de 2000, artículo 127, consagraba una excepción a la regla de determinación del precio mínimo de venta de los bienes raíces en el evento en que el contribuyente demostrara mediante pruebas concretas, que el valor comercial de su predio era menor al costo, avalúo catastral o autoavalúo, la modificación introducida al artículo 90, también prevé esta posibilidad, al señalar que cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, el precio del mismo será fijado de conformidad con la naturaleza, condiciones y estado de los activos. Asimismo, señala que para efectos de establecer el precio de venta, el valor asignado por las partes no puede distanciarse en más de un 25 % del valor comercial del bien. Es decir, se trata de un asunto de política legislativa para alcanzar los fines propuestos constitucionalmente en materia de tributación, sin que la primera de las opciones mencionadas sea la única posible conforme a la Carta Política.

Referencia: expediente D-6043

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 90 inciso 4 del Decreto 624 de 1989, modificado por la ley 863 de 2003, "Por el cual se expide el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales".

Demandante: John Alirio Pinzón Pinzón.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Dr. ALFREDO BELTRÁN SIERRA.

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de marzo de dos mil seis (2006).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón, demandó el artículo 90 inciso 4 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 57 de la ley 863 de 2003.

Por auto del cuatro (4) de noviembre de dos mil cinco (2005), el Magistrado sustanciador admitió la demanda y ordenó su fijación en lista. Así mismo, dispuso dar traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto, y comunicó la iniciación del asunto al señor Presidente del Congreso, al señor Presidente de la República, al señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, con el objeto que, si lo estimaban oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de la norma parcialmente acusada.

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

II. NORMA DEMANDADA.

Se transcribe, a continuación, el texto de la norma acusada, en los términos como fue modificado por el artículo 57 de la ley 863 de 2003. Se advierte que se subraya la parte demanda.

“Decreto 624 de 1989

(marzo 30)

“Por la cual se expide 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 5, 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 90. DETERMINACION DE LA RENTA BRUTA EN LA ENAJENACION DE ACTIVOS. La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.

Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.

El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie.

Inciso 4°. Modificado por la Ley 863 de 2003 artículo 57. Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, siempre que no difiera notoriamente del precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto.

Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se harán dentro del mismo proceso.

Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un veinticinco por ciento (25%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

III. LA DEMANDA.

El demandante considera que la norma acusada, vulnera el artículo 83, el artículo 95 numeral 9 y el artículo 363 de la Constitución. Los fundamentos de su demanda son los siguientes:

1. Con relación al principio de buena fe, consagrado en el artículo 83 de la Constitución.

Para el actor, el tratamiento restrictivo que el legislador tributario le ha dado a los contribuyentes que enajenen bienes raíces, vulnera el principio de la buena fe, ya que al prohibir que éste declare como precio de enajenación un valor inferior al costo fiscal, sea el previsto en los artículos 69 o 70 del Estatuto Tributario, o al previsto en el artículo 72 ibídem, presume un comportamiento evasor y fraudulento del contribuyente, pues supone que la situación descrita no es posible y que quien lo haga, está solicitando una deducción improcedente y por tanto reduciendo la base gravable del impuesto sobre la renta.

Por tanto, el legislador del año 2003 al modificar el artículo 90 del Estatuto Tributario con el artículo 57 de la ley 873 de ese año, lo que hizo fue desconocer flagrantemente el postulado o principio de la buena fe que se presume respecto de toda persona y en este caso del contribuyente del impuesto sobre la renta, pues aunque lo ordinario es que el precio de venta que recibe el vendedor es mayor que el precio que pago por su compra, esa situación no siempre se presenta, ya que en no pocas oportunidades en el caso de predios azotados por problemas de orden público o urbano o por situaciones personales especiales, se vendan por un precio inferior al costo, aunque éste sea inferior al valor comercial.

No se desconoce la posición evasora y fraudulenta de algunos contribuyentes para disminuir el monto de los tributos, pero ese no puede ser el criterio general con que el legislador actúe, es decir presumiendo que toda persona al declarar una pérdida en venta de inmuebles, lo hace con el propósito de perjudicar al fisco, disminuyendo la base gravable.

En criterio del actor, la parte final del inciso 4 del artículo 90 del Estatuto Tributario debió contemplar tal prohibición para los contribuyentes que hubieren enajenado bienes raíces en el año gravable, porque al hacerlo le desconoce al contribuyente una información que puede ser real, como sería vender por debajo del costo fiscal, por el hecho de presumir

indebidamente y con afán fiscalista que en toda enajenación se obtiene una utilidad.

El legislador no tenía necesidad de presumir ab initio la mala fe del contribuyente, sino más bien desarrollar todas las facultades investigativas y fiscalizadoras de que está investida conforme al artículo 684 del mismo Estatuto Tributario y expedir los actos administrativos preparatorios o de trámite y los definitivos que fuesen pertinentes para castigar pecuniariamente las conductas infractoras que hubieren desarrollado las personas que efectivamente hubieren declarado precio de venta inferior al costo, cuando la realidad haya sido diferente.

2. Con respecto a la violación del artículo 95 numeral 9 de la Constitución.

Dice el actor que al exigirle a los contribuyentes que enajenaron bienes raíces que eran activos fijos en el respectivo periodo gravable, declarar como precio de enajenación un valor por lo menos igual al costo fiscal del bien, es decir no permitir que se declaren pérdidas en esta clase de bienes produciendo en consecuencia que aunque en oportunidades el contribuyente tenga pérdidas en venta de inmuebles que son activos fijos, nunca puede llevarlas al formulario de declaración, provocando entonces que el contribuyente contribuya con los gastos e inversiones del Estado con una suma superior a la que debería ser, es decir con un tributo injusto al no considerar su realidad tributaria y entonces dar por justo y equitativo lo que no es.

Si el contribuyente debe declarar un precio de enajenación superior al que debe ser (cuando haya sufrido una pérdida) para dar cumplimiento a lo previsto en el inciso 4 del artículo 90 del Estatuto Tributario, ésta norma estaría vulnerando el numeral 9 del artículo 95 de la Carta, ya que el no permitir declarar la pérdida, estaría finalmente tributando sobre una base superior a la real, es decir en forma inequitativa e injusta que es lo que pretende impedir la norma constitucional

La justicia tributaria en cuanto al quantum del impuesto sobre la renta, no se aplica en el caso del inciso 4 del artículo 90 del Estatuto Tributario, ya que se obliga al contribuyente a tributar sobre una base superior a la realmente obtenida en la enajenación de bienes raíces, cuando efectivamente se haya obtenido una pérdida, hecho que obliga a pagar un mayor impuesto al que correspondería su capacidad contributiva, puesto que la renta líquida gravable declarada estaría por encima de la realmente obtenida.

3. Sobre la violación del artículo 363 de la Constitución.

El desconocer que las personas naturales o jurídicas cuando enajenan activos fijos que sean bienes raíces, pueden obtener pérdidas (recibir como precio de venta un valor inferior al costo fiscal) contradice y vulnera el artículo 363 de la Constitución Política, ya que obliga a esos contribuyentes a pagar un impuesto sobre la renta superior al que corresponde, violando entonces el Principio de Equidad que pregonaba dicho mandato constitucional.

La equidad en este caso no se trata de la misma forma, porque así como el contribuyente debe pagar un tributo cuando obtiene utilidad o ganancia en la enajenación de activos fijos que sean bienes raíces, asimismo debe permitírsele no pagarlo y disminuir la base gravable del impuesto sobre la renta cuando obtiene una pérdida en su enajenación, tal como se permite en el Estatuto Tributario para los demás activos fijos según lo previene su artículo 149.

La situación fáctica de obtener una pérdida al vender un bien raíz que sea activo fijo, es un hecho incontrovertible y de frecuente ocurrencia de orden público, tales como el desplazamiento o las catástrofes naturales que obligan a sus propietarios a vender sus inmuebles por precios inferiores a los comerciales y aún al precio pagado por su compra. Por

tanto, impedir por vía legal, que el contribuyente informe en su declaración tributaria, esos hechos no consulta el espíritu de justicia que pregona el mismo artículo 683 del Estatuto Tributario y el Principio de Equidad y Justicia de los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Carta Política.

El uso de presunciones, como en este caso, de presumir legalmente que el contribuyente no sufre pérdidas al enajenar bienes raíces, no puede seguir siendo, la forma de incrementar los recaudos de la administración tributaria, porque con prácticas como éstas por inveteradas que sean, se está desconociendo los principios constitucionales tributarios que como el de justicia y equidad ha reiterado la Constitución Política de 1991.

El tributar sobre una pérdida, cuando ésta se produzca en la enajenación de bienes raíces que constituyan activos fijos, no parece estar acorde con los postulados constitucionales propios de un Estado Social de derecho, reconocidos en nuestra Carta Política. La justicia tributaria en el establecimiento de la base gravable, debe estar presente en todo momento y no soslayarla con el argumento fiscalista de implementar medidas en la lucha contra la evasión y la elusión, porque de ser así se le estaría dando primacía al afán recaudatorio sobre la realidad fáctica y desprovista de lucro que tengan los contribuyentes.

IV.- INTERVENCIÓN CIUDADANA.

En el término constitucional establecido para intervenir en la defensa o impugnación de la norma parcialmente acusada, presentaron escritos el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales. Las intervenciones se pueden resumir así:

- Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

A través de su Presidenta, la doctora Cecilia Montero Rodriguez, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, consideró que el inciso 4 del actual artículo 90 del Estatuto Tributario (E.T) correspondiente al artículo 57 de la ley 863 de 2003, es inexecutable por cuanto viola el artículo 363 de la Constitución, en lo relativo al principio de equidad. Sin embargo, con relación a la supuesta violación del artículo 83 de la Constitución aseguró que no comparte el argumento expuesto por el demandante ya que al leer el inciso acusado, se observa que la mencionada norma parte de la hipótesis que el valor comercial de los bienes enajenados es el valor fijado por las partes.

Explicó que el artículo 90 del E.T., de manera general consagra la forma como se determina la renta bruta (utilidad) en la enajenación de activos, señalando que para efectos de establecer el precio de venta, el valor asignado por las partes no puede distanciarse en más de un 25 % del valor comercial del bien.

Dicho artículo establece una diferencia en cuanto al valor mínimo de enajenación de inmuebles que para efectos fiscales debe tenerse en cuenta, ya que dispone que no se aceptará un “precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72” del E.T.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

En este orden de ideas, es pertinente analizar si esa diferencia para efectos fiscales en la forma de establecer el precio de venta de los bienes inmuebles y los demás bienes tiene justificación, ya que de lo contrario se estaría violando el principio de equidad horizontal.

En su escrito, citó algunos apartes de sentencias de la Corte en relación con el derecho a la igualdad y el juicio de razonabilidad, para concluir que la diferencia en el tratamiento fiscal en la venta de activos muebles e inmuebles no se justifica constitucionalmente, si se tiene en cuenta:

“a. El mercado de los bienes raíces en el país ha venido evolucionando, en el sentido de que se ha venido abandonando una vieja práctica, según la cual el valor del precio de venta fijado en la escritura pública difería notoriamente del verdadero valor real del negocio.

b. En efecto, en todas las ventas de inmuebles realizadas por o a través de entidades financieras, al exigirse un avalúo comercial del bien raíz involucrado en el negocio, es muy difícil que dicho bien se venda por debajo de su valor comercial.

c. También cabe destacar que las personas naturales también comparecen en las escrituras públicas fijando el valor real de la operación, entre otras cosas, para evitar una posible conducta punible como el lavado de activos o para impedir que se configure una lesión enorme en el campo civil.

d. En muchas oportunidades, el valor del costo fiscal, del avalúo catastral o del autoavalúo predial, puede ser superior al valor comercial del predio, por lo cual al aplicarse la norma demandada se puede llegar a presentar un valor fiscal completamente alejado de la realidad económica, con lo cual la enajenación de bienes raíces presentaría una diferencia de trato injustificada en comparación con la venta de otra clase de bienes como los muebles y los intangibles.”

Explicó que la norma anterior a la ley 863 de 2003, es decir la ley 633 de 2000, que es en

esencia muy parecida a la actual, consagraba una excepción a la regla de determinación del precio mínimo de venta de los bienes raíces, en el evento en que el contribuyente demostrara mediante unas pruebas concretas, como eran un avalúo técnico realizado por un perito de la Lonja de Propiedad Raíz o del Instituto Agustín Codazzi, que el valor comercial de su predio era menor al costo, avalúo catastral o auto avalúo. En este caso, al permitir la ley la prueba del valor comercial del inmueble enajenado, el valor fiscal correspondía a la realidad económica y no, como sucede con la norma actual, que para efectos fiscales el valor de enajenación puede ser muy diferente al valor comercial del bien, con lo cual se crea una diferencia que no resulta razonable en la transferencia de este tipo de bienes.

Para el interviniente, el hecho de que pueda alegarse que el contribuyente tiene la facultad de solicitar a las autoridades catastrales que revisen el valor de avalúo catastral, mediante los procedimientos consagrados en la ley, no subsana la violación al principio de equidad horizontal, pues en la mayoría de las oportunidades, dichos procedimientos son engorrosos y demorados en la medida que se componen de una vía gubernativa y de una etapa contencioso-administrativa, que en la actualidad puede tomar más de 5 años.

La corrección de auto avalúo no siempre es posible, ya que tiene como límite inferior el avalúo catastral.

Finalmente aclaró que, debe tenerse en cuenta que el costo fiscal a que se refiere la norma acusada no es posible modificarlo, pues está formado por el precio de adquisición, más los ajustes por inflación cuando éstos procedan.

Esta intervención contó con cuatro salvamentos de voto presentados por los doctores Julio Roberto Piza Rodríguez, Luis Enrique Betancourt Builes, Alfredo Lewin Figueroa y Bernardo Carreño Varela, miembros del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, quienes coincidieron en solicitar la exequibilidad de las expresiones demandadas, pues en su concepto,

no existe vulneración de ningún precepto constitucional. Por su parte, la ciudadana Lucy Cruz de Quiñónez aclaró su voto.

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

La ciudadana Ana Isabel Camargo Ángel, en su calidad de funcionaria de la Oficina Jurídica de la División de Representación Externa de la Unidad Administrativa Especial de la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales, intervino solicitando a la Corte que se declare inhibida para fallar por ineptitud de demanda, o en su defecto declare la constitucionalidad del inciso 4 del artículo 90 del Estatuto Tributario.

En su concepto, el actor en su demanda “sobreabunda en la repetición del mismo asunto, esto es, sobre situaciones hipotéticas el señor Pinzón edifica las pretendidas violaciones de los artículos de la Constitución”

El accionante, en ningún momento presenta argumentos jurídicos que enfrenten la norma legal con la norma superior para poder determinar el grado de contradicción entre las dos disposiciones, elementos indispensables para adelantar el juicio de constitucionalidad.

Del resumen de los conceptos de violación se extracta que la demanda no se aparta de las supuestas inequidades que puede provocar la aplicación de la disposición demandada a determinadas situaciones, por lo que el accionante no cumple con la carga de estructurar argumentos básicos de violación a las disposiciones superiores, por lo que es manifiesta la ausencia de conformación de una exigencia de rigor en la formulación de las transgresiones propias de la naturaleza del proceso de constitucionalidad.

Señaló que tal como lo manifestó la Corte Constitucional en sentencia C-1116 de 2004, en el caso sometido a análisis no se cumplen los supuestos mínimos para la procedencia de la acción intentada, si se tiene en cuenta que en todos y cada uno de los numerales en que el actor desglosó el escrito, la única mención clara es la referida a los perjuicios que ocasiona la norma en situaciones extremas a las que se pueden ver abocados los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

Sobre esta postura del demandante, advirtió que al legislativo no le está permitido regular casos particulares al promulgar las leyes, éstas tienen el carácter general necesario, así como los objetivos y criterios definidos para cumplir los cometidos que persiguen. Además, porque lo contrario permite el casuísmo, inadmisibles en un estado de derecho que tiene como obligación constitucional velar por las finanzas del mismo, tarea derivada del control de la economía.

En consecuencia, explicó que no tiene vocación de prosperidad los pretendidos cargos con relación al principio de buena fe, equidad y contribución a las finanzas públicas, en primer lugar por la ausencia de razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes que permitan un asomo de duda respecto de la constitucionalidad del inciso 4 del artículo 90 del Estatuto Tributario.

Por tanto, la disposición acusada consulta los parámetros de orden legal que la hacen operante y los postulados que incomodan al actor están concebidos con la finalidad de mantener inmodificables al arbitrio de los contratantes, los factores objeto de gravamen en el impuesto sobre la renta, asimilables a los límites de que son objeto diferentes aspectos que se regulan fiscalmente, como en el caso de los topes mínimos para declarar y contribuir, (tarifa de impuesto); cuantías sobre las cuales recae la retención en la fuente o para tributar por el impuesto de timbre, etc; todas ellas también susceptibles de afectaciones de orden puramente individual, pero que no son óbice para que mantengan su afectación fiscal.

Lo contrario desdibujaría el orden bajo el cual se concibe el manejo de la economía, pues corresponde a situaciones aisladas, que en la mayoría de los casos no son probables y que además pueden ser o no permanentes. No obstante para estos eventos se aplica el avalúo catastral cuya cuantía implica el reconocimiento de esos menores valores.

Sin embargo, no debe perderse de vista que la regulación de bienes raíces, contempla los márgenes otorgados en la Ley, que distan mucho de materializar las situaciones extremas narradas por el demandante, si se tiene en cuenta que el avalúo catastral por lo general y en particular dista mucho del valor comercial o del autoavalúo, figura mediante la cual se observa un perfecto equilibrio, permitido por la ley para quienes opten por declarar este valor, por cuanto si bien hay un tributo, en caso de venta, el margen de utilidad es menos y por obvias razones la tributación corre la misma suerte.

Tampoco operan las supuestas violaciones al principio de la buena fe, en la forma como lo expone el actor, porque desde esta perspectiva, toda la regulación en cualquiera de sus órdenes estaría atentando contra el citado artículo, ya que las leyes son inherentes a la conducta de los ciudadanos y por ende, indispensables para mantener sin desbordamientos la convivencia y sostenimiento de los mismos.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

En concepto No. 4008, el señor Procurador General de la Nación, solicitó a la Corte declararse Inhibida para pronunciarse de fondo por ineptitud sustantiva de demanda. En subsidio de lo anterior, declarar Exequible el aparte demandado contenido en el artículo 90, inciso 4 del

Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 57 de la Ley 863 de 2003 que fue objeto de acusación en la presente demanda.

Como primera medida el Ministerio Público, sostiene que los argumentos esgrimidos por el actor recaen en factores ajenos al contenido de la disposición parcialmente acusada y se basan en la inconveniencia que podría tener la aplicación de la norma en determinados casos particulares.

Pone de presente que no se está acusando el contenido de la norma en si misma, sino que la acusación está referida a la indebida aplicación de la norma a casos extremos a los que se pueden ver avocados los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, y no es el control abstracto un ámbito propio para discutir peticiones de carácter individual, razón por la que la Procuraduría solicita a la Corte declararse inhibida para pronunciarse de fondo en relación con la demanda de la referencia.

Sin embargo, aclaró que en el evento en que la Corte decida pronunciarse de fondo, en su concepto los postulados de la norma parcialmente acusada, están concebidos con la finalidad de mantener inmodificables al arbitrio de los contratantes los factores objeto de gravamen en el impuesto sobre la renta, similares a los límites de que son objeto otros aspectos de regulación fiscal, como es el caso de las cuantías sobre las que recae la retención en la fuente, también susceptibles de afectación meramente individual, pero que no son óbice para que mantengan su afectación fiscal.

El legislador estableció una regla sobre el precio mínimo en las transacciones de inmuebles conforme a la técnica legislativa que resulta razonable y justificada frente a la practica generalizada de declarar simplemente el precio correspondiente al avalúo catastral, de manera que los contribuyentes puedan declarar el precio real, sujetos al precio mínimo del legislador, sin que ello implique una violación del principio de la buena fe.

Por disposición constitucional, los contribuyentes que vendan por un precio inferior, deben someterse a este precio mínimo fijado por el legislador, como una carga justificada en virtud del interés público que guía al legislador en un procedimiento de autoliquidación como el que rige en el procedimiento sobre la renta, mediante el cual, teniendo en cuenta que lo usual es que los inmuebles aumenten su valor y que por lo general el avalúo catastral se encuentra por debajo del valor comercial en un alto porcentaje, es perfectamente justificado que se establezca esta regla.

Finalmente, afirmó que en el caso sometido a estudio, el legislador se limita a fijar un precio mínimo y no a establecer una base gravable mínima, cuyo efecto es que en el peor de los casos, no pague nada, toda vez que siendo el precio igual al costo final, no haya lugar a renta y por ende a impuesto alguno, y aun, si se llegare a generar una eventual pérdida, tal pérdida sería del capital, pérdida a la cual se le reconoce efecto, lo cual es muy diferente a exigirle una carga injusta, lo que si sería contrario a los artículos 90 numeral 5 y 363 de la Constitución.

VI.- CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

Primera.- Competencia.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 5o. de la Carta Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

Segunda.- Lo que se debate.

2.1. Los cargos que expone el demandante contra el inciso 4 del artículo 90 del decreto 624 de 1989 modificado por la ley 863 de 2003, se concretan en afirmar que, al exigirse a los contribuyentes declarar como precio de enajenación un valor por lo menos igual al costo fiscal del bien, sin tener en cuenta en su declaración de renta algún tipo de pérdidas, se desconoce los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, ya que la norma obliga a los contribuyentes a pagar un impuesto sobre la renta superior al que corresponde, violando entonces el principio de equidad que pregonan el mandato constitucional.

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

2.2. Intervino el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y solicitó la inexecutable de la expresión demandada, argumentando que el artículo acusado consagra la forma como se determina la renta bruta (utilidad) en la enajenación de activos, sin embargo, dicho artículo establece una diferencia en cuanto al valor mínimo de enajenación de inmuebles que para efectos fiscales debe tenerse en cuenta, ya que dispone que no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavaluo mencionado en el artículo 72 del Estatuto Tributario. Esa diferencia, para efectos fiscales en concepto del Instituto, viola el principio de equidad.

Por otra parte, la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, intervino en este proceso, solicitando a la Corte se inhiba para fallar de fondo, por cuanto los argumentos expuestos por el actor no enfrentan la norma legal con la norma superior. La disposición acusada consulta parámetros de orden legal y los postulados que incomodan al actor están concebidos con la finalidad de mantener inmodificables al arbitrio de los contratantes, los factores objeto de gravamen en el impuesto sobre la renta.

2.3. El señor Procurador General de la Nación solicitó a la Corte que se declare inhibida para fallar explicando que los argumentos esgrimidos por el actor recaen en factores ajenos al

contenido de la disposición parcialmente acusada. Sin embargo, agregó que de aceptarse la existencia de un cargo, en su concepto la norma acusada es constitucional, ya que se establece una regla sobre el precio mínimo en las transacciones de inmuebles conforme a la técnica legislativa que resulta razonable y justificada sin que implique violación a ningún precepto constitucional.

Dentro de este contexto, corresponde a esta Corporación decidir si, como lo plantea el ciudadano Pinzón Pinzón, los apartes acusados del inciso 4 del artículo 90 del decreto 624 de 1989 modificado por el artículo 57 de la ley 863 de 2003 vulneran los artículos 83, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución.

Tercera. Análisis de la disposición acusada.

Lo primero que ha de advertir esta Sala es que la jurisprudencia constitucional ha expresado que en aplicación del principio pro actione el examen que se haga de las demandas de inconstitucionalidad no puede ser tan exigente que se llegue al punto de enervar la efectividad de este derecho político¹. Por tanto, en el asunto objeto de revisión se acepta la existencia de un cargo con relación al artículo 95 numeral 9 y 363 de la Constitución.

Pues bien, según el demandante las expresiones acusadas impiden que los contribuyentes declaren posibles pérdidas en la enajenación de bienes, lo que haría que se tribute sobre una base superior a la real, es decir en forma inequitativa e injusta.

Para lo que interesa en este caso, sobre el principio de equidad tributaria ha dicho esta Corporación que:

“La equidad tributaria, como medida de justicia fiscal que es, en varias oportunidades ha sido examinada por esta Corporación verificando sus relaciones de conexidad para con los principios de la igualdad y de la generalidad, tal como se lee en la sentencia C-183 de 1998, que al efecto reza:

“Toda subvención, exoneración o beneficio fiscal, en cuanto abarca sólo a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales, en cierta medida afecta el principio de igualdad, el cual representa el más importante límite del poder tributario estatal. Sin embargo, la afectación de la igualdad traspasa el umbral de la normalidad cuando dicha subvención, exoneración o beneficio se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable. Aquí puede aludirse a un indicio de trato discriminatorio”.

Prosigue la sentencia diciendo en líneas posteriores:

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

“La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del

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

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

“La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria.

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

patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria”.

Los criterios parcialmente transcritos imponen a la Corte determinar si tal como lo afirma el demandante, el legislador en la norma acusada desconoce el principio de equidad, al no tener en cuenta la supuesta situación fáctica que puede presentarse cuando el contribuyente que debe pagar un tributo obtiene alguna pérdida, y ésta no es tenida en cuenta a efectos de disminuir la base gravable.

En relación con tal acusación, observa la Corte que la norma demandada indica que para determinar la renta bruta en la enajenación de activos, no se acepta si se trata de bienes raíces, un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 del Estatuto Tributario.

Precisamente, esta Corporación al analizar el artículo 72 del Estatuto Tributario, manifestó que: “el legislador dentro de su amplia facultad de configuración en materia tributaria puede organizar y definir los tributos de orden nacional, bajo criterios y presupuestos orientados a beneficiar la recaudación de impuestos siempre y cuando el mecanismo utilizado no rompa el equilibrio de las cargas impositivas circunstancia que no se presenta en el artículo 72 cuestionado, pues el único valor corregido o adicionado que se tiene en cuenta es el valor del inmueble como costo fiscal, lo cual le permite tener certeza en relación al precio de enajenación que es el que determina la utilidad y determinación de la renta”.²

Siendo ello así, la norma acusada establece unos límites al contribuyente para fijar libremente el precio de venta de un bien inmueble, sin distinción ni discriminación, afirmando que para efectos tributarios se tiene como valor comercial del bien, el costo fiscal, el avalúo catastral o el autoavalúo declarado para los fines del impuesto predial unificado.

Corolario de lo anterior, debe tenerse en cuenta que el mismo artículo 90 señala que cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlo para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos, atendiendo los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por el Banco de la República u otras entidades afines.

Dentro de este contexto, la norma busca evitar que los contribuyentes enajenen sus bienes raíces por valores inferiores al costo, al avalúo catastral o al autoavalúo, pues en la mayoría de los casos los valores o precios de enajenación son superiores a estos. En caso contrario, puede el contribuyente, en cualquier tiempo solicitar la revisión del avalúo catastral o del autoavalúo, sin que por esto pueda decirse que la norma es inconstitucional.

En este orden de ideas, la expresión que ahora se acusa como inconstitucional, establece una situación específica para la enajenación de bienes inmuebles que no parece desproporcionada ni mucho menos inequitativa, simplemente, el legislador en uso de sus amplias facultades en materia tributaria determinó unos criterios a seguir para fijar el valor comercial de bienes raíces, señalando finalmente unos valores de referencia para efectos fiscales.

La expresión demandada no limita en ningún momento al contribuyente en su declaración de renta, el inciso 4 dispone que tratándose de la enajenación de bienes raíces no se podrá

enajenarlos por un valor inferior a su costo fiscal, constituido en este caso por el valor comercial del inmueble. Es decir, contrario a lo manifestado por el actor, la norma no establece una base gravable mínima, sino que fija un precio mínimo de venta.

El señalamiento de términos precisos para la enajenación de bienes obedece a la necesidad de que todos los contribuyentes tengan unos valores de referencia, fijados por el legislador sin discriminación alguna.

Así las cosas, la disposición legal objeto del reproche por el demandante, no quebranta el principio de equidad, mucho menos, obliga a los contribuyentes a tributar sobre una base superior a la real.

Aunque la norma anterior a la ley 863 de 2003, ley 633 de 2000, artículo 127, consagraba una excepción a la regla de determinación del precio mínimo de venta de los bienes raíces en el evento en que el contribuyente demostrara mediante pruebas concretas, que el valor comercial de su predio era menor al costo, avalúo catastral o autoavalúo, la modificación introducida al artículo 90, también prevé esta posibilidad, al señalar que cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes en la fecha de su enajenación, el precio del mismo será fijado de conformidad con la naturaleza, condiciones y estado de los activos. Asimismo, señala que para efectos de establecer el precio de venta, el valor asignado por las partes no puede distanciarse en más de un 25 % del valor comercial del bien. Es decir, se trata de un asunto de política legislativa para alcanzar los fines propuestos constitucionalmente en materia de tributación, sin que la primera de las opciones mencionadas sea la única posible conforme a la Carta Política.

Por las consideraciones anteriores, se declarará exequible por los cargos formulados, la

expresión demandada contenida en el artículo 90 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 57 de la ley 863 de 2003

VII.- DECISIÓN.

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

RESUELVE:

Declárase exequible por los cargos estudiados la expresión “si se trata de bienes raíces, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo mencionado en el artículo 72 de este Estatuto” contenida en el inciso cuarto del artículo 90 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 57 de la ley 863 de 2003.

Cópiese, notifíquese, publíquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

Produced by the free evaluation copy of TotalHTMLConverter

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Cfr. Sentencia C-1052 de 2001.

2 Sentencia C-929 de septiembre 6 de 2005 M.P. doctor Alfredo Beltrán Sierra.