

BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Determinación

En el caso del impuesto sobre la renta y complementarios, la determinación de la base gravable se lleva acabo a través de uno de dos sistemas: En un primer sistema, la renta gravable es la renta líquida. En el segundo sistema, o sistema de renta presuntiva, se toman el patrimonio bruto y el patrimonio líquido del contribuyente. Determinada la renta líquida gravable y la renta presuntiva, se aplica la tarifa del impuesto a la que sea mayor, para liquidar así el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente. 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. 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. 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 líquida de esta manera. Por el hecho simple de que establecer la manera de valorar uno o varios de los activos patrimoniales, no puede equipararse a fijar la base gravable, concepto este último mucho más complejo, pues incluye el de patrimonio bruto y patrimonio líquido, y la presunción de una rentabilidad porcentual.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL IMPUESTO-Alcance/BASE GRAVABLE DE TRIBUTOS-Valor patrimonial de bienes

El alcance del principio de legalidad del impuesto no se limita al establecimiento del tributo mismo, sino que va más allá, pues se refiere también a la determinación de los elementos de la obligación tributaria por parte de los representantes del pueblo. La ley no puede, por

razones de tipo técnico que tienen que ver especialmente con la fluctuación de los valores de los distintos activos patrimoniales, entrar a determinar en cada caso concreto el valor de un bien. Debe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado ese valor. No compete al legislador señalar directamente en todos los casos los valores patrimoniales de los bienes que son tomados como determinantes de la base gravable de los tributos, pues esto, por razones de tipo técnico y administrativo, no resulta posible en la mayoría de los casos. Fenómenos tan dinámicos como la inflación y la devaluación monetaria, entre otros, hacen pensar en lo inconveniente y contraria a la naturaleza de las cosas que resulta esa posición.

Referencia: Expediente D-1304

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 106 (parcial) y 108 (parcial) de la ley 223 de 1995.

Actor: Hector Raúl Corchuelo Navarrete.

Magistrado ponente:

Dr. VLADIMIRO NARANJO MESA

Santafé de Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de octubre de mil novecientos noventa y seis (1996)

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 inexequibilidad de los artículos 106 (parcial) y 108 (parcial) de la ley 223 de 1995.

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 (e), 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.

II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

El tenor literal de las normas es el siguiente, con la advertencia de que se subraya lo demandado:

Ley 223 de 1995

“Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones”

(...)

“Art. 106°. Valor patrimonial de los títulos, bonos y seguros de vida. El artículo 271 del Estatuto Tributario quedará así:

“Artículo 271. Valor patrimonial de los títulos, bonos y seguros de vida. El valor de los títulos, bonos certificados y otros documentos negociables que generen intereses y rendimientos financieros es el costo de adquisición más los descuentos o rendimientos causados y no cobrados hasta el último día del período gravable.

“Cuando estos documentos se coticen en bolsa, la base para determinar el valor patrimonial y el rendimiento causado será el promedio de transacciones en bolsa del último mes del período gravable.

“Cuando no se coticen en bolsa, el rendimiento causado será el que corresponda al tiempo de posesión del título, dentro del respectivo ejercicio, en proporción al total de rendimientos generados por el respectivo documento, desde su emisión hasta su redención. El valor de las cédulas de capitalización y de las pólizas de seguro de vida es el de rescisión.

“Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración.”

(...)

“Art. 108°. Valor de las acciones, aportes y demás derechos en sociedades. El artículo 272 del Estatuto Tributario quedará así:

“Art. 272. Valor de las Acciones, Aportes y demás Derechos en Sociedades. Las acciones y derechos sociales en cualquier clase de sociedades o entidades deben ser declarados por su costo fiscal, ajustado por inflación cuando halla lugar a ello.

“Para los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, de acuerdo con las disposiciones expedidas al respecto por las entidades de control, el valor patrimonial será el que resulte de la aplicación de tales mecanismos de valoración. Este mismo valor constituirá la base para aplicar los ajustes por inflación.”

III. LA DEMANDA

1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

Estima el actor que las disposiciones acusadas son violatorias de los artículos 4, 338, 150-10, 150-12 y 121 de la Constitución Política.

2. Fundamentos de la demanda

Considera el actor que, según lo disponen los primeros incisos del artículo 271 del Estatuto Tributario, la ley, directamente, procedió a establecer el valor patrimonial de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan rendimientos e intereses financieros, así como de las cédulas de capitalización y los seguros de vida, para efectos de determinar el valor del impuesto sobre la renta. Así mismo, que el artículo 272 establece la manera en que la ley determina el valor patrimonial de las acciones, aportes y demás derechos societarios.

Sin embargo, estima el demandante, los incisos finales son violatorios de los mandatos constitucionales, porque, en tratándose de contribuyentes obligados a utilizar un sistema especial de valorización de inversiones, la norma deja “...en manos de las entidades gubernamentales de control (Superintendencia Bancaria, de Sociedades, etc.)... la función de determinar EL VALOR PATRIMONIAL de tales documentos, de tal manera que si el

organismo de control determina un mecanismo que lleva a un valor patrimonial diferente al establecido por la ley, prevalece el valor patrimonial determinado por la entidad gubernamental por sobre el directamente fijado por la ley” (Mayúsculas en el original).

Agrega que en tales circunstancias, “...cualquier valor distinto fijado por los organismos de control gubernamentales, al determinado directamente por la ley, aumentará o disminuirá el patrimonio líquido, el cual es base para efectos de calcular la renta presuntiva, en los términos del artículo 189 del Estatuto Tributario”. De esta forma, los preceptos demandados permiten que las entidades gubernamentales de control, determinen, prácticamente, el monto de la base gravable del impuesto sobre la renta.

Asegura que, según lo prescribe la Constitución Política, el único organismo facultado para crear impuestos y para determinar sus elementos esenciales es el Congreso de la República, y que por lo tanto, cualquier delegación de dicha función en una entidad gubernamental, constituye violación de los mandatos constitucionales.

IV. INTERVENCIONES

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

Dentro de la oportunidad procesal prevista, y con el fin de justificar la constitucionalidad de las normas demandadas, intervino la representante judicial de la DIAN, doctora Doris Pinzón Amado, quien fundamentó su posición en los siguientes considerandos:

En su opinión, el actor confunde el valor patrimonial de los bienes y derechos apreciables en dinero que hacen parte del patrimonio bruto, con la base para la determinación de la renta presuntiva “...esto es, el patrimonio líquido, que no es la base gravable del impuesto sobre la renta, puesto que de dicha operación se obtiene es la rentabilidad mínima, de los activos patrimoniales que es objeto de aplicación de la tarifa.”

Considera que, en el ejercicio de su facultad impositiva, el Estado debe establecer los mecanismos necesarios para calcular la rentabilidad presunta de ciertos bienes cuya valoración es difícil de determinar, (como lo son los que las normas demandadas regulan), con el fin de evitar que dicha valoración tenga origen en una apreciación subjetiva del contribuyente. Con ese propósito, los organismos de control pueden establecer la manera

como se efectúa la valoración de dichos bienes, para permitir la determinación precisa de la renta presuntiva, que constituye la base gravable del impuesto sobre la renta, (cuando dicho impuesto se calcula por el sistema de renta presuntiva). Se entiende pues, según el interviniente, que son diferentes los conceptos de renta presuntiva, base gravable del impuesto sobre la renta, y los mecanismos utilizados para valorar los bienes que constituyen el patrimonio líquido, el cual sirve de base para calcular dicha renta.

2. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Dentro de la misma oportunidad procesal intervino el representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, doctor Manuel Avila Olarte, para solicitar la declaratoria de exequibilidad de las normas acusadas.

En opinión del actuante, el demandante equipara erradamente los conceptos de base gravable y de valor patrimonial de ciertos bienes. Este último concepto, en opinión de aquel, no constituye un elemento de la obligación tributaria. Ello se debe, según su parecer, a que los elementos estáticos del tributo deben ser definidos por la ley, mientras que los dinámicos, como es el caso de los valores patrimoniales de los bienes a que se refieren los artículos demandados, deben ser definidos por el ejecutivo, según el propio mandato de la Constitución Política.

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.

A su juicio, y en consonancia con lo dicho por los intervinientes anteriores, el procurador general (e) considera que el actor confunde la facultad de aplicar mecanismos para determinar el valor patrimonial de ciertos bienes, con la facultad de establecer la base gravable del impuesto sobre la renta.

Asegura que, son las entidades gubernamentales encargadas de ejercer funciones de vigilancia y control, las que con mayor precisión pueden establecer los mecanismos para

determinar el valor patrimonial de bienes que, como los aludidos por las normas demandadas, son difíciles de evaluar; y que por lo tanto, es al Ejecutivo al que le compete determinar esos elementos dinámicos del tributo, mientras que el establecimiento de los estáticos, en virtud del principio de legalidad de las contribuciones, sí es de competencia del órgano Legislativo.

En consecuencia, afirma que las normas acusadas no patrocinan una injerencia indebida del Ejecutivo en las competencias propias del Congreso, y que por lo tanto, las mismas no son inconstitucionales.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. La competencia

Por dirigirse la demanda contra una disposición que forma parte de una ley de la República, es competente la Corte Constitucional para decidir sobre su constitucionalidad, según lo prescribe el artículo 241 de la Carta Fundamental.

2. Cargos formulados contra los artículos 106 último inciso, y 108 último inciso, de la ley 223 de 1995, que subrogaron los artículos 271 y 272 del Estatuto Tributario.

En efecto, la ley directamente fija el valor de tales activos patrimoniales para la generalidad de los casos, cosa que hace en los primeros incisos de los artículos citados, pero para el evento de los contribuyentes obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, el señalamiento de tales valores es dejado en manos de las entidades gubernamentales de control, toda vez que el valor corresponderá al que resulte de la aplicación de los mecanismos de valoración que con carácter obligatorio expiden tales entidades.

Y como la base gravable para establecer el impuesto sobre la renta es el patrimonio líquido, el cual a su vez se determina a partir del patrimonio bruto, constituido éste último por la suma de los valores patrimoniales, se concluye que los distintos métodos de valoración de inversiones que para las personas sometidas a su vigilancia prescriban los distintos órganos de control, determinarán distintas bases gravables y distintos valores de impuesto a ser cancelados por esta clase de contribuyentes, que, adicionalmente, pueden ser diferentes de

los que resultan para los casos regulados por la normatividad general, aplicable a los contribuyentes que no están obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones.

Esta posibilidad abierta por lo prescrito en la parte demandada de las normas acusadas, resulta, según el libelista, manifiestamente contraria al artículo 338 de la Carta Política que reserva a la ley, las ordenanzas y los acuerdos, la fijación de los sujetos activos y pasivos del impuesto, de los hechos y bases gravables y de las tarifas, y que consagra así el principio fundamental que domina el derecho tributario, según el cual no hay facultad impositiva sino en cabeza de las corporaciones públicas que ostentan la representación popular.

De paso, en el sentir del demandante, las normas acusadas vulneran el artículo 150 de la Constitución Política, el cual en concordancia con el 338 anteriormente mencionado, confiere al Congreso la facultad de establecer mediante ley contribuciones fiscales y parafiscales.

3. Determinación de la base gravable en el impuesto sobre la renta.

El análisis de los cargos esgrimidos en contra de las normas demandadas, impone a la Corte el estudio de la determinación de la base gravable en el impuesto de renta.

En términos generales, puede decirse que la base gravable es uno de los elementos determinantes de la cuantía de la prestación de dar, que es objeto de la obligación tributaria sustancial. En efecto, en la obligación tributaria, aparecen por un lado el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo, el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa, el hecho gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la virtualidad de generar la obligación tributaria, y la base gravable y la tarifa, que son los elementos determinantes de la cuantía misma de la obligación

La base gravable ha sido definida usualmente como la magnitud o la medición del hecho gravado a la cual se le aplica la tarifa, para de esta manera determinar la cuantía de la obligación tributaria. En el caso concreto del impuesto sobre la renta y complementarios, la determinación de la base gravable se lleva a cabo a través de uno de dos sistemas:

En un primer sistema, la renta gravable es la renta líquida, la cual se obtiene de la manera

indicada por el artículo 26 del Estatuto Tributario, que a su tenor literal reza:

“Artículo 26. Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”

En el segundo sistema, o sistema de renta presuntiva, 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. (Artículo 188 del Estatuto Tributario).

Una vez determinada la renta líquida gravable y la renta presuntiva de la manera antes explicada, se aplica la tarifa del impuesto a la que sea mayor, para liquidar así el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente. Esto por cuanto de conformidad con el artículo 188, antes citado, la renta líquida no puede ser inferior a la renta presunta.

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.

No entiende la Corte, que la facultad concedida a algunos órganos de control para fijar los métodos de valoración de ciertos activos patrimoniales, signifique que se está delegando la facultad de señalar la base gravable; y ello por lo anteriormente explicado: es decir, por el hecho simple de que establecer la manera de valorar uno o varios de los activos patrimoniales, no puede equipararse a fijar la base gravable, concepto este último mucho más complejo, pues incluye el de patrimonio bruto y patrimonio líquido, y la presunción de una rentabilidad porcentual, que en el presente caso no están siendo determinados por los organismos de control.

4. Alcance del principio de legalidad del impuesto

El principio de legalidad del impuesto, recogido por el artículo 338 de nuestra Carta Política, enuncia que el ejercicio del poder de imposición sólo corresponde a las corporaciones públicas que ostentan la representación popular. Este principio se concibe como una garantía en favor de los contribuyentes, a quienes se les reconoce el derecho ejercido a través de sus elegidos, de verificar la necesidad de las contribuciones públicas y de consentirlas. Históricamente surge a la vida jurídica como garantía política, con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio “no taxation without representation”. Hoy en día es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del estado democrático.

Pero el alcance de este principio no se limita al establecimiento del tributo mismo, sino que va más allá, pues se refiere también a la determinación de los elementos de la obligación tributaria por parte de los representantes del pueblo. Es por ello que el artículo 338 de nuestra Constitución dice: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.”

Explicando el significado de este principio fundamental del derecho tributario, la jurisprudencia de esta Corporación ha señalado:

“La definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento, so pena de socavar el anotado principio democrático. Si la norma que pretende establecer un tributo, de cualquier especie, no los señala directamente, no hay gravamen. La garantía democrática se desvanecería si tales presupuestos de la obligación tributaria, se abandonaran a la función ejecutiva. La atribución del Congreso de establecer contribuciones fiscales y parafiscales (C.P., art. 150-12) es plena, y así habrá de ejercitarse”. (Sentencia C-253/95. M.P. Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.)

Ahora bien, si en desarrollo del principio de legalidad del impuesto es menester que la fijación del mismo incluya la determinación de los elementos de la obligación tributaria, entre ellos la base gravable, ello no significa que la ley, las ordenanzas o los acuerdos tengan que señalar las sumas concretas sobre las cuales ha de liquidarse el impuesto. Razones de tipo administrativo y por sobre todo de carácter técnico, conducen a desechar esta interpretación extrema del principio de legalidad del tributo.

En ocasiones anteriores a la presente, esta ha sido la interpretación del principio que ha aplicado la jurisprudencia de esta Corporación; así por ejemplo, con ocasión de la demanda de inconstitucionalidad formulada en contra de los artículos 7° y 13 de la ley 40 de 1990, que establecía la cuota de fomento panelero, se sentaron los siguientes conceptos:

“(…)

2. La fijación del precio de la panela por parte del Ministerio de Agricultura.

“El demandante señala que el parágrafo 3 del artículo 7o de la ley que se estudia, vulnera el artículo 338 de la Constitución, en la medida en que por tratarse de un impuesto, el órgano encargado de fijar su base gravable es el Congreso y no el Ministro de Agricultura.

“Hemos expuesto las razones que determinan que la cuota de fomento panelero no es un impuesto sino una contribución parafiscal que cuenta con un régimen especial, distinto al creado para los ingresos tributarios de la nación.

“Ahora bien, en cualquier caso lo que manda la Carta, en desarrollo del principio de la legalidad del impuesto, es que los órganos representativos fijen la base sobre la cual se cobrará el gravamen, no así las sumas concretas sobre las que ha de cobrarse. En el caso que nos ocupa, es claro que la base gravable de la cuota, fijada por ley, es el precio del kilogramo de la panela o de la miel.

“Por razones evidentes de técnica administrativa y dado que el precio es altamente variable, la ley otorga al Ministro de Agricultura la función de fijar dicho precio semestralmente y sólo para efectos del cumplimiento de la ley.

“Se trata simplemente de certificar el precio de la panela para dar a los productores certeza sobre el monto del gravamen y no dejarlo al libre juego del mercado, el cual puede determinar un alto grado de incertidumbre sobre el precio respecto del cual haya de calcularse la respectiva cuota.

“Así las cosas -dado que se trata de una función pública de certificación sobre el precio del producto- para su fijación la autoridad administrativa debe consultar todos los datos necesarios, y realizar los análisis pertinentes de tal forma que se certifique con la mayor certeza posible el monto del precio, más no que se fije de manera arbitraria.

“En conclusión, la ley acusada fija la base gravable de la cuota de fomento panelero, pues queda claro de su lectura, que aquella es el precio del kilogramo de la panela o miel, a nivel nacional o regional. Lo que hace el Ministro de Agricultura, es simplemente una labor administrativa de certificación que facilita el cálculo y la prueba de dicho precio.”(Sentencia C-040/93 M.P. Dr.Ciro Angarita Barón.)

En sentido similar, en la sentencia C-467 de 1993 se expresaron los siguientes conceptos:

“De otra parte, el artículo 338 de la Carta ordena al legislador tributario establecer los sujetos activo y pasivo del impuesto, los hechos y bases gravables y las tarifas de los impuestos. En el artículo 3o. de la ley 44 de 1990, materia de acusación, se consagra precisamente uno de los elementos de la obligación tributaria, cual es la base gravable del impuesto predial unificado, que corresponde al avalúo catastral, o el autoavalúo cuando se establezca la declaración anual del impuesto predial unificado. Obsérvese cómo este mandato en lugar de contrariar la Carta se ajusta al contenido del artículo 338.

“El avalúo catastral consiste en la determinación del valor de los predios, obtenido mediante investigación y análisis estadístico del mercado inmobiliario.

“Que la base gravable sea el valor del avalúo catastral o del autoavalúo, es tan sólo un parámetro que el legislador dentro de una política impositiva consideró como el mas apropiado, pues si la propiedad va a representar una base impositiva, lo mas lógico es que se le de un valor para tales efectos. Y el único valor real de una cosa es el precio que ésta tiene en el mercado.” (Sentencia C-467/93 M.P.Dr. Carlos Gaviria Díaz)

De todo lo anterior puede concluirse que la ley no puede, por razones de tipo técnico que tienen que ver especialmente con la fluctuación de los valores de los distintos activos patrimoniales, entrar a determinar en cada caso concreto el valor de un bien. Debe entonces limitarse a indicar la manera como debe ser fijado ese valor. Así lo hace en el caso del impuesto predial y así también procede para la determinación del precio de la panela, base gravable de la cuota de fomento panelero, situaciones ambas que, como acaba de verse, han sido estudiadas por esta Corporación, que las ha encontrado avenidas al precepto constitucional consagrado en el artículo 338 superior.

Finalmente, la Corte resalta el hecho señalado por el ciudadano interviniente en calidad de representante del Ministerio de Hacienda, consistente en que el artículo 106 demandado, que modificó el artículo 271 del Estatuto Tributario, cuando se refiere al valor patrimonial de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables de propiedad de contribuyentes no obligados a utilizar sistemas especiales de valoración de inversiones, es decir para los casos generales, tampoco estableció directamente el valor patrimonial de tales activos, como lo afirma el demandante, limitándose a ordenar la forma como se halla tal valor. Así, en ambos casos procede la ley de igual manera: para los contribuyentes que no utilizan

métodos especiales de valoración de inversiones, el valor patrimonial se determina por el referente del mercado, y para el caso contrario por el referente de la decisión administrativa.

En conclusión, estima la Corte que no compete al legislador señalar directamente en todos los casos los valores patrimoniales de los bienes que son tomados como determinantes de la base gravable de los tributos, pues esto, por razones de tipo técnico y administrativo, no resulta posible en la mayoría de los casos. Fenómenos tan dinámicos como la inflación y la devaluación monetaria, entre otros, hacen pensar en lo inconveniente y contraria a la naturaleza de las cosas que resulta esa posición.

5. Ausencia de violación al principio de igualdad

Aunque el ciudadano demandante no formula cargo alguno de violación en contra del artículo 13 de la Constitución Política, que consagra el principio de igualdad ante la ley, estima la Corte que en acatamiento a lo dispuesto en el artículo 22 del decreto 2067 de 1991, debe hacer un especial pronunciamiento respecto de la compatibilidad entre las normas acusadas y el referido artículo 13 superior.

Teniendo en cuenta que las normas acusadas establecen un sistema para valorar ciertos activos patrimoniales, que por la manera en que se liquida el impuesto de renta en ciertos casos, puede llevar a situaciones diferentes respecto de la base gravable para contribuyentes obligados a utilizar métodos especiales de valoración de inversiones y para los no obligados, puede pensarse que por este aspecto vulneran el principio de igualdad.

No obstante, el entendimiento cabal del mencionado principio, ya definido en muchos casos por esta Corporación, lleva a la conclusión contraria.

En efecto, como ya ha sido reconocido por la Corte, “el derecho a la igualdad no se traduce en una igualdad mecánica y matemática sino en el otorgamiento de un trato igual compatible con las diversas condiciones del sujeto. Lo cual, implica que la aplicación efectiva de la igualdad en una determinada circunstancia no puede ignorar o desconocer las exigencias propias de la diversidad de condiciones que afectan o caracterizan a cada uno de los sujetos. Sin que ello sea en manera alguna óbice para hacerlo objeto de tratamiento igualitario. La vigencia del derecho a la igualdad no excluye necesariamente dar un tratamiento diferente a

sujetos colocados en unas mismas condiciones, cuando exista motivo.” (Sentencia C-040/93. M.P. Dr. Ciro Angarita Barón.)

Entiende la Corte, que en el caso presente la especial situación en que se hallan los contribuyentes obligados a utilizar métodos especiales de valoración de inversiones, determinada por el de riesgo para terceros que apareja su actividad y por el interés general que reviste la misma, son suficiente motivo del tratamiento especial de que son objeto por parte de la legislación y del control a que se ven sometidas.

DECISION

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,

R E S U E L V E :

Declarar EXEQUIBLES los artículos 106, último inciso, y 108, último inciso, de la ley 223 de 1995, que subrogaron los artículos 271 y 272 del Estatuto Tributario, respectivamente.

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.

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Presidente

JORGE ARANGO MEJIA

Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL

Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA

Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO

Magistrado

FABIO MORÓN DÍAZ

Magistrado

Magistrado Ponente

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General