

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Poder impositivo del Estado/CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Poder soberano y límites

TRIBUTO-Género

OBLIGACION TRIBUTARIA-Definición y elementos

TRIBUTO-Principios capitales/PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO-Objeto/PRINCIPIO DE CERTEZA DEL TRIBUTO-Objeto/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DEL TRIBUTO-Objeto

La Constitución registra en su artículo 338 unas claras directrices de competencia y construcción impositiva, prohijando al efecto tres principios capitales del ámbito fiscal: el de la legalidad, el de la certeza y el de la irretroactividad del tributo. En lo que hace a la legalidad, la norma destaca tanto la competencia del Congreso, las asambleas y los concejos, como la condición de que todo tributo requiere ley previa que lo establezca. En cuanto a la certeza, el artículo dispone que 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. Asimismo, frente a la irretroactividad la norma prevé que las leyes, las ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. Por esta misma vía tocó a su fin la retrospectividad que operaba en nuestro sistema tributario a la luz de la anterior Constitución.

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios

PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD DEL TRIBUTO-Objeto/DEBERES DE LA PERSONA Y DEL CIUDADANO-Contribución al financiamiento de gastos e inversiones del Estado

PRINCIPIO DE IGUALDAD FRENTE A LAS CARGAS PUBLICAS/PRINCIPIO DE LEGALIDAD DEL TRIBUTO

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Conexidad con la igualdad y generalidad/PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTO-Objeto

El principio de equidad tributaria se halla nítidamente compaginado tanto con el derecho a la igualdad de que trata el artículo 13 de la Carta, como con el principio de la generalidad del tributo. En efecto, de acuerdo con el principio de la generalidad del tributo, todas las personas que incurran en el hecho generador previsto en la norma deben someterse a las consecuencias económicas que se deriven del mismo. Lo cual implica que desde el punto de vista de la hipótesis jurídica no pueden haber tributos individualizados.

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Asunción de igualdad en lo favorable y desfavorable

Sin perjuicio de los elementos neutros, el derecho a la igualdad debe asumirse tanto en lo favorable como en lo desfavorable a los extremos de la obligación tributaria, habida consideración de una materialidad dada en cifras económicas, dentro de un espacio y tiempo determinados, y claro, en orden a la justa realización del principio de igualdad frente a las cargas públicas. Lo que sin duda alguna atiende a la cabal realización de los lineamientos de equidad proclamados por la Carta Política en tanto fenómeno de expresión horizontal y vertical.

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO Y PRINCIPIO DE IGUALDAD Y GENERALIDAD-Conexidad

RENTA-Depuración

RENTA LIQUIDA GRAVABLE-Determinación

RENTA-Naturaleza, sentido y alcance de la depuración

RENTA-Formato

RENTA-Deducciones

IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS-Deducciones de contribuciones a fondos de pensiones, cesantías y salud/IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Deducción por aportes pensionales y de salud

PRINCIPIO DE EQUIDAD HORIZONTAL DEL TRIBUTO-Alcance/PRINCIPIO DE EQUIDAD VERTICAL DEL TRIBUTO-Alcance

PRINCIPIOS DE EQUIDAD HORIZONTAL Y VERTICAL DEL TRIBUTO-Examen al amparo de

momentos que protagoniza una norma/TRIBUTO-Ponderación de un hecho económico

Tanto la equidad horizontal como la vertical deben examinarse al amparo de los dos momentos que protagoniza toda norma de derecho, a saber: 1) el momento de su promulgación, o de mera expectativa; 2) el momento de su aplicación práctica, o del circuito dinámico. Así las cosas, en primera instancia el operador jurídico deberá identificar la forma y condiciones en que los elementos de la obligación tributaria tienen asiento en una norma determinada. Seguidamente, deberá constatar la eventual concreción práctica de dichos elementos en presencia de un determinado hecho económico. De lo cual se infiere que, en sentido estricto, la ponderación de un hecho económico a la luz de una particular obligación fiscal implica una averiguación previa sobre su identidad individual, a la par que una indagación acerca de sus relaciones de conexidad para con los demás hechos económicos que le son pertinentes o semejantes en un contexto espacial y temporal.

RETENCION EN LA FUENTE POR SALARIO-Exclusión de la base del cálculo el monto de aportes al fondo de pensiones

RENTA-Doble naturaleza de aportes obligatorios en depuración/IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Doble naturaleza de aportes obligatorios en depuración

En relación con la depuración de la renta los aportes obligatorios gozan de doble naturaleza, según sea la condición económico-laboral que ocupe el aportante. En efecto, tratándose del empleador tales aportes discurren como deducción. A tiempo que, tratándose del empleado, dichos aportes no constituyen renta ni ganancia ocasional. Advirtiéndose además que los aportes voluntarios hechos por el empleador también operan como deducciones.

SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL-Salud y pensiones

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Aportes en salud y pensiones

Poniendo en un extremo los elementos que anuncian la parafiscalidad, y en el otro los aportes para salud y pensiones, se tiene: 1) los mencionados aportes son de observancia obligatoria para empleadores y empleados, teniendo al efecto el Estado poder coercitivo para garantizar su cumplimiento; 2) dichos aportes afectan, en cuanto sujetos pasivos, a empleados y empleadores, que a su turno conforman un específico grupo socio-económico;

3) el monto de los citados aportes se revierte en beneficio exclusivo del sector integrado por empleadores y empleados. Consecuentemente ha de reconocerse que los aportes a salud y pensiones son de naturaleza parafiscal.

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Características

TRIBUTOS-Imposición en grupo socio económico/CONTRIBUCION PARAFISCAL-Imposición en grupo socio económico

En virtud de su poder impositivo el Congreso de la República puede establecer gravámenes de obligatorio cumplimiento en cabeza de determinados grupos o sectores socio-económicos, quienes a un tiempo ostentarán la condición de sujetos pasivos y beneficiarios de los recursos obtenidos. El concepto de grupo socio-económico, que supera la noción de sector, debe entenderse en un sentido amplio, toda vez que el beneficio que reporta la contribución no sólo es susceptible de cobijar a quienes directa o exclusivamente la han pagado, sino también a aquellos que por razón de los vínculos jurídicos, económicos o sociales que los ligan para con el respectivo grupo pueden válidamente hacer uso y aprovechar los bienes y servicios suministrados por las entidades responsables de la administración y ejecución de tales contribuciones.

CONTRIBUCION PARAFISCAL EN SEGURIDAD SOCIAL-Aportes en salud y pensiones

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Connotación colectiva en contraste con individualidad de tasa/CONTRIBUCION PARAFISCAL Y TASA/CONTRIBUCION PARAFISCAL E IMPUESTO

En contraste con la individualidad de la tasa, la contribución parafiscal tiene una connotación colectiva. Es decir, mientras en la tasa se da por regla general una relación económica de proporcionalidad entre un servicio o beneficio y un usuario individualmente considerado; por su parte la contribución parafiscal se enmarca en una relación económica que identifica como sujeto pasivo y beneficiario a la vez, a un grupo socio-económico. Asimismo, en lo atinente al cotejo de la contribución parafiscal y el impuesto, el contraste se hace aun más radical, toda vez que la generalidad que éste muestra en su ejecución presupuestal (en tanto recaudo y subsiguiente gasto) lo ubica en una posición tan abstracta como distinta de la naturaleza particular y concreta del tributo parafiscal.

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Realidad

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Vulneración bajo la perspectiva de la persona

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN OBLIGACION TRIBUTARIA-Desarrollo soberano con sujeción a la Constitución/LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN OBLIGACION TRIBUTARIA-Sujeción a la Constitución

NORMA TRIBUTARIA-Carácter cambiante y control constitucional

Referencia: expediente D-3317

Demanda de inconstitucionalidad contra los incisos 1° y 2° del artículo 126-1 del Estatuto Tributario.

Actor: Jairo Alberto Corzo

Magistrado Ponente:

Dr. JAIME ARAUJO RENTERÍA

Bogotá, D.C., cinco (5) de julio de dos mil uno (2001).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Jairo Alberto Corzo demandó los incisos 1° y 2° del artículo 126-1 del Decreto 624 de 1989, “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.”

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

I. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la disposición acusada, esto es, el artículo 4 de la ley 488 de 1998, que modificó el artículo 126-1 del decreto 624 de 1989, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 43.460 del 28 de diciembre de 1998 y se subraya lo demandado:

(diciembre 24)

“Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”

“Artículo 4º. Deducción de Contribuciones a Fondos de Pensiones de Jubilación e invalidez y Fondos de Cesantías.

El artículo 126-1 del Estatuto Tributario quedará así:

Artículo 126-1. Deducción de Contribuciones a Fondos de Pensiones de Jubilación e Invalidez y Fondos de Cesantías. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, son deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Los aportes del empleador a los fondos de pensiones serán deducibles en la misma vigencia fiscal en que se realicen.

El monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y será considerado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

Los aportes voluntarios que haga el trabajador o el empleador, o los aportes del partícipe independiente a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, a los fondos de pensiones

de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, no harán parte de la base para aplicar la retención en la fuente y serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, hasta una suma que adicionada al valor de los aportes obligatorios del trabajador, de que trata el inciso anterior, no exceda del treinta por ciento (30%) del ingreso laboral o ingreso tributario del año, según el caso.

Los retiros de aportes voluntarios, provenientes de ingresos que se excluyeron de retención en la fuente, que se efectúen al sistema general de pensiones, a los fondos de pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987, a los seguros privados de pensiones y a los fondos privados de pensiones en general, o el pago de rendimientos o pensiones con cargo a tales fondos, constituyen un ingreso gravado para el aportante y estarán sometidos a retención en la fuente por parte de la respectiva sociedad administradora, si el retiro del aporte o rendimiento, o el pago de la pensión, se produce sin el cumplimiento del siguiente requisito de permanencia:

Que los aportes, rendimientos o pensiones, sean pagados con cargo a aportes que hayan permanecido por un período mínimo de cinco (5) años, en los fondos o seguros enumerados en el inciso anterior del presente artículo, salvo en el caso de muerte o incapacidad que dé derecho a pensión, debidamente certificada de acuerdo con el régimen legal de la seguridad social.

Se causa retención en la fuente sobre los rendimientos que generen los ahorros en los fondos o seguros de que trata este artículo, de acuerdo con las normas generales de retención en la fuente sobre rendimientos financieros, en el evento de que éstos sean retirados sin el cumplimiento del requisito de permanencia antes señalado.

Los aportes a título de cesantía, realizados por los partícipes independientes, serán deducibles de la renta hasta la suma de quince millones novecientos mil pesos (\$ 15.900.000), sin que excedan de un doceavo del ingreso gravable del respectivo año (valor año base 1995).

Parágrafo 1º. Los pagos de pensiones podrán tener las modalidades de renta vitalicia inmediata, retiro programado, retiro programado con renta vitalicia diferida, o cualquiera otra modalidad que apruebe la Superintendencia Bancaria; no obstante, los afiliados podrán, sin

pensionarse, retirar total o parcialmente los aportes y rendimientos. Las pensiones que se paguen en cumplimiento del requisito de permanencia señalado en el presente artículo y los retiros, parciales o totales, de aportes y rendimientos, que cumplan dicho requisito de permanencia, estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Parágrafo 2º. Constituye renta líquida para el empleador, la recuperación de las cantidades concedidas en uno o varios años o períodos gravables, como deducción de la renta bruta por aportes voluntarios de éste a fondos de pensiones, así como los rendimientos que se hayan obtenido, cuando no haya lugar al pago de pensiones a cargo de dichos fondos y se restituyan los recursos al empleador.”

I. LA DEMANDA

El actor considera que los incisos 1º y 2º de la norma acusada vulneran los artículos 48 y 363 de la Constitución, por las razones que a continuación se resumen:

El artículo 126-1 del Estatuto Tributario establece que las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras a los fondos de pensiones son deducibles del impuesto de renta. Por su parte, el inciso segundo indica que los aportes que el trabajador realiza al fondo de pensiones no forman parte de la base para liquidar la retención en la fuente, de tal forma que tampoco hacen parte de la base para liquidar el impuesto de renta. De esta manera, si la contribución obligatoria no forma parte de la base para liquidar el impuesto de renta, tampoco debe incluirse dentro de la base para la liquidación de la retención en la fuente.

Según el actor, de este modo se evita la ocurrencia de un impuesto sobre otro impuesto, impidiendo que se haga la retención en la fuente sobre el aporte parafiscal a la seguridad social; es decir, sobre la parte del ingreso con destinación específica, de tal forma que no se grave al contribuyente con una contribución parafiscal sobre su salario y se le imponga un gravamen sobre el aporte por concepto de pensión, que tiene una destinación específica.

Ahora bien, frente al sistema de seguridad social el demandante sostiene que a pesar de que la contribución al sistema de salud tiene un carácter más solidario que los aportes al sistema

de pensiones, la misma no es deducible para efectos de la retención en la fuente, de tal forma que no existe exención para el sector salud. En otras palabras, el legislador consideró que los aportes para pensión no hacen parte de la base para liquidar el impuesto de renta y, por tanto, tampoco para el pago de la retención en la fuente, mientras que los aportes a salud sí son renta, de suerte tal que se les debe aplicar la retención en la fuente, lo cual, según el actor, configura una “contradicción y una evidente falta de equidad”.

Cita a continuación la sentencia C-577 de 1995, en la cual la Corte Constitucional sostuvo:

“Según las características de la cotización en seguridad social, se trata de una típica contribución parafiscal, distinta de los impuestos y las tasas. En efecto, constituye un gravamen fruto de la soberanía fiscal del Estado, que se cobra de manera obligatoria a un grupo de personas cuyas necesidades en salud se satisfacen con los recursos recaudados, pero que carece de una contraprestación equivalente al monto de la tarifa. Los recursos provenientes de la cotización de seguridad social no entran a engrosar las arcas del presupuesto nacional, ya que se destinan a financiar el sistema general de seguridad social en salud.”

Concluyendo que por esta vía los rendimientos generados por los aportes de salud se entienden incluidos dentro del concepto de renta parafiscal.

Asimismo el actor resalta que la Corte, en reiterados pronunciamientos ha sostenido que:

“la parafiscalidad se basa en la pretensión básica de que los sujetos gravados, en últimas, terminan siendo beneficiados con el gravamen. Violaría la equidad del sistema tributario, que la parafiscalidad se construyera a partir del sacrificio de personas o grupos que no se conciben en la ley que la instituye como sujetos beneficiarios de la misma.” (Sentencia C-253/95).

Por donde, cualquier destinación diferente rompe el vínculo entre el contribuyente de la renta parafiscal y el beneficiario, como sucede en el caso del régimen del impuesto de renta.

Así, pues, según el demandante,

“Las normas sobre el impuesto de renta obligan a destinar una parte importante de los recursos provenientes de las cotizaciones en salud, por la vía de impuestos a dicho aporte,

destinados a garantizar la atención de los afiliados al régimen contributivo a financiar a un sector diferente del grupo de la población que tributa, y para efectos muy diferentes.”

IV. INTERVENCIONES

1. Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ciudadano Paul Cahn-Speyer Wells, actuando en representación del ICDT intervino en este proceso para defender la constitucionalidad de la norma acusada, expresándose en la forma que pasa a verse:

En criterio del interviniente,

“lo que en realidad pretende el demandante es que los beneficios tributarios contenidos en dicha norma para las contribuciones a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías, se extiendan o sean aplicables también, para las contribuciones a la seguridad social en salud.”

El ICDT sostiene que las normas demandadas no son en sí mismas inconstitucionales, puesto que consagran exclusiones o beneficios tributarios establecidos por el legislador, los cuales tienen su fundamento en la política fiscal de promoción de la seguridad social de pensiones.

El Estatuto Tributario establece las deducciones de los aportes por pensiones para los empleadores y la exclusión de estos aportes obligatorios de la base para liquidar la retención en la fuente por salarios, calificándolos como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. No obstante, aunque no existe norma específica en este ordenamiento que consagre la deducción de los aportes por salud para los empleadores, éstos son deducibles de acuerdo con las normas generales sobre deducciones consagradas en el Estatuto Tributario, Capítulo V, art. 104 a 107.

Por otra parte, el ICDT afirma que el demandante pretende que la Corte profiera una “sentencia integradora” que haga extensiva la exclusión de la base de retención por salarios a los aportes obligatorios por salud efectuados por el trabajador o el empleador y, adicionalmente, cambiar la naturaleza de dichos aportes de “ingresos susceptibles de ser

gravados con el impuesto de renta” a “ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional”, tal como está contemplado para los aportes por concepto de pensión.

A juicio del interviniente es constitucional la exclusión de los aportes para pensiones de la base de retención, con la coetánea inclusión de los mismos dentro de aquellos ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, pues,

“La razón legal para imponer estas limitaciones, o más propiamente ‘regulaciones diferenciadas’ se fundamenta en el ‘poder tributario’ de que son investidos los órganos legislativos en el artículo 338 de la carta.”

Sobre el establecimiento de exenciones por parte de la Corte Constitucional, tal como se hizo en la sentencia C-183/98, el ICDT opina que:

“la extensión de exenciones y beneficios tributarios consagrados en una norma específica para un determinado supuesto de hecho o para un determinado sujeto de derechos y obligaciones a otros eventos en los cuales puedan darse identidades de objeto o de similitud de sujeto o propósito, son una función propia y reservada por la Carta Política al Poder Legislativo del Estado (Arts. 121, 150 y 338 C.P.) y no al control constitucional encomendado por el ordenamiento superior a esa Honorable Corte Constitucional.”

Bajo esta perspectiva el ICDT dice que,

“(…) no está de acuerdo con la pretensión real del demandante de extender a las ‘Contribuciones Parafiscales para la Seguridad Social en Salud’ las exclusiones, exenciones o beneficios tributarios previstos, de manera exclusiva, en el art. 126-1 del E.T., para las ‘Contribuciones Parafiscales para la Seguridad Social en Pensiones’.”

1. Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El ciudadano Luis Alberto Sandoval Navas, en su calidad de apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino en este proceso para solicitar que se denieguen las pretensiones de la demanda y, en consecuencia, se declare la constitucionalidad de la norma acusada. Son estos los argumentos que expone con dicho fin:

A su juicio, el demandante afirma que la norma acusada contradice los artículos 48 y 363 de la Constitución, pero no argumenta de qué manera se da esa contradicción. Hay pues, una “falta de confrontación de los textos constitucionales y legales en la demanda”, lo que, según él, hace que carezca de un presupuesto básico de procedibilidad, ya que, como lo señaló la Corte “... si existe la violación de la norma sustancial, lógicamente es necesario que el recurrente lo demuestre...” (Sentencia C-215/94).

Considera que no le asiste razón al actor cuando afirma que las disposiciones acusadas gravan con el impuesto de renta los aportes parafiscales, pues en ellas simplemente se establece la deducibilidad de dicho impuesto de los aportes que los empleadores hagan a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías, por considerar el legislador que éstos no constituyen un ingreso que aumente el patrimonio, sino, por el contrario, un gasto.

Que ello es así por cuanto los aportes parafiscales, así como aquellos que los empleadores efectúan para los fondos de jubilación e invalidez, no constituyen renta o ganancia ocasional, ni para los empleados, ni para los empleadores. Son una renta parafiscal que no constituye impuesto y que se destina exclusivamente a conformar el ahorro pensional del trabajador.

Agrega que el hecho de que en la norma acusada se exima a los aportes para los fondos de pensión del impuesto de renta, no implica que se graven los aportes a la salud. Ya que en tal sentido fue la propia Ley 100/93, a través de su artículo 135, la que se encargó de exonerar del impuesto sobre la renta los aportes pensionales, disponiendo:

“ARTÍCULO 135.- Tratamiento tributario. Los recursos de los fondos de pensiones del régimen de ahorro individual con solidaridad, los recursos de los fondos de reparto del régimen de prima media con prestación definida, los recursos de los fondos para el pago de los bonos cuotas partes de bonos pensionales y los recursos del fondo de solidaridad pensional, gozan de exención de toda clase de impuestos, tasas y contribuciones de cualquier origen, del orden nacional.

“Estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. El Instituto de Seguros Sociales
2. La Caja Nacional de Previsión (...)

Añadiendo que en el artículo 275, parágrafo 2° ibidem se establece:

“Para efectos tributarios El ISS se regirá por lo previsto para los establecimientos públicos.”

Que de otra parte, los establecimientos públicos no se incluyen dentro de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, tal como está consagrado en el artículo 22 del Estatuto tributario.

Y concluye diciendo:

“Resulta evidente entonces, que las disposiciones acusadas no son inconstitucionales, pues, como se ha demostrado, no es cierto que las normas demandadas consagren la pretendida inequidad (gravar los aportes parafiscales y no los de los fondos de pensiones e invalidez), no solo porque su texto no lo contempla así, sino porque ningún otro texto legal lo hace, y además, porque, por el contrario, es la misma ley la que exonera a estos recursos del impuesto sobre la renta.”

I. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, en concepto No. 2457 del 22 de febrero de 2001 solicita a la Corte declararse inhibida para pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 126-1, incisos 2 y 3 del Estatuto Tributario y, en caso de considerar que no es procedente la inhibición, declarar la constitucionalidad de la norma acusada.

En su concepto, el actor no demanda la inconstitucionalidad de la norma acusada, habida consideración de la inexistencia de reproche en su contra. Que lo que él reclama es la necesidad de que exista un artículo igual al demandado, donde el legislador le otorgue el mismo tratamiento fiscal a las referidas contribuciones.

Advierte que la norma demandada fue modificada por el artículo 4 de la Ley 488 de 1998, “por el cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales”, motivo por el cual considera que la decisión de la Corte debe versar sobre ésta disposición y no sobre la demandada. Esto es razón suficiente para que la Corte se declare inhibida para fallar, pues se demandó una norma que ya no hace parte del

ordenamiento jurídico.

Y agrega que como el actor señala que debería existir un artículo igual al acusado en el que se estableciera, en materia de aportes a la salud, un tratamiento tributario similar al otorgado a los aportes por concepto de pensión, no existe norma sobre la cual pueda recaer el pronunciamiento, lo que debe conducir a la inhibición de la Corte, “pues no existe precepto frente al cual pueda efectuarse el juicio de constitucionalidad...”

En torno a la inexistencia de proposición jurídica, adicionalmente expresa:

“(..) aunque la demanda recae sobre un texto que existe en el mundo legal, dicho texto no es el controvertido por el actor, pues de los argumentos que esboza, es claro que no ataca el contenido del mismo, sino la ausencia de uno similar que estipule la misma exención para las contribuciones en salud”.

Enseguida señala que si la Corte no se declara inhibida para fallar, declare la norma exequible, por no violar el principio de equidad, pues:

“en materia tributaria el control constitucional que se ejerce, en lo que respecta a los juicios de proporcionalidad, no debe revestir un carácter estricto en razón a (sic) la materia misma de que se trata.”

Culmina diciendo que la finalidad de los aportes es distinta, pues los aportes pensionales se destinan a acumular un monto que garantiza la subsistencia del trabajador a largo plazo, en tanto que los aportes para salud no constituyen un ahorro, pues simplemente se destinan al Sistema de Seguridad Social para garantizar la prestación de este servicio público esencial. Siendo claro por tanto que no se pueden situar la dos hipótesis en un plano de igualdad.

I. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

Esta Corporación es Tribunal competente para resolver la presente demanda, por pertenecer

la norma acusada a una Ley de la República, de conformidad con el artículo 241-4 de la Constitución Política.

1. Planteamiento del problema

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios el inciso primero del artículo 126-1 del Estatuto Tributario estipula como deducibles las contribuciones que efectúen las entidades patrocinadoras o empleadoras, a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Sujetando igualmente al principio de vigencia fiscal la deducibilidad de los aportes pensionales hechos por los empleadores.

Por su parte el inciso segundo del mismo artículo excluye de la base de retención en la fuente por salarios el monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, catalogando dicho monto como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

El actor considera que esa condición de deducibilidad que la norma establece a favor de las contribuciones pensionales es inconstitucional por cuanto deja al margen de su universo a las contribuciones por concepto de salud. En tal sentido, pese a que invoca como violados los artículos 48 y 363 de la Carta Política, el demandante no concreta sus cargos en cuanto al presunto quebrantamiento del primero de ellos (art. 48), al paso que frente al segundo (art. 363) esgrime una argumentación circunscrita exclusivamente al principio de la equidad, con la cabal concurrencia que del artículo 13 superior ello provoca. Por lo mismo, el examen de constitucionalidad propuesto habrá de hacerse al tenor de los principios de la equidad y la igualdad, según voces de los artículos 363 y 13 de la Constitución.

A tales efectos la Sala se concentrará en un examen que comprende los siguientes acápites: 1) el poder impositivo del Estado; 2) la obligación tributaria; 3) el principio de equidad tributaria; 4) la depuración de la renta; 5) de la equidad tributaria o del derecho a la igualdad fiscal.

1. El poder impositivo del Estado.

La potestad impositiva del Estado se halla ligada al principio de legalidad¹ en cuanto fundamento de competencia y poder creador de tributos, para cuyo ejercicio se hace indispensable la participación eminente de corporaciones de elección popular, habida consideración de la vocación democrática que usualmente las anima y de la estructura de poder que informa al Estado. Por ello mismo cabe esperar que, con apoyo en las normas constitucionales y legales la competencia impositiva se halle primeramente en cabeza de una corporación con poderes legislativos, en orden a garantizar el surgimiento y desarrollo del tributo a partir de una génesis legal.

Ese principio de legalidad, aunque con diferentes alcances, ya figuraba en el artículo 43 de la Constitución de 1886 (acto legislativo No. 3 de 1910). La nueva Carta Política retomó su contenido y avanzó hacia una preceptiva mucho más comprensiva, tal como puede apreciarse a términos del artículo 338 superior, en consonancia con el artículo 150-12 ibidem. En este sentido el artículo 338 preservó el principio de legalidad del tributo señalando que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales.

Cierto es también que el nuevo texto constitucional (el antiguo también) adolece de una antitécnica redacción en lo que hace a la expresión “contribuciones fiscales y parafiscales”, toda vez que la norma debió referirse al género TRIBUTO que de suyo engloba los impuestos, las tasas y las contribuciones. Empero, dentro de un análisis sistemático que incorpora los artículos 150, numerales 10 y 12; 313-4; y 300-4 de la Carta, imperioso es entender que la configuración normativa en comento alude al género tributo, que sin duda se realiza a través de las especies: impuesto, tasa y contribución.

Bajo esta perspectiva el Congreso de la República aparece como el órgano soberano en materia impositiva. Vale decir, el Congreso a través de ley crea los tributos de estirpe nacional o territorial, pudiendo frente a estos últimos fijar unos parámetros que le permitan a las asambleas y concejos decretarlos dentro de sus respectivas jurisdicciones. Sin perjuicio, claro es, de las facultades reglamentarias que con arreglo a la Constitución y la ley correspondan a las asambleas y concejos.

En relación con el Presidente de la República la Constitución también reivindica esa soberanía fiscal que informa la acción del Congreso, toda vez que a términos del artículo 150-10 superior el Legislativo no le puede otorgar al Presidente facultades extraordinarias

para decretar impuestos.² Cosa distinta es que con fundamento en el estado de emergencia económica pueda el Presidente, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes, medidas tales que dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal.

Siendo patente que en esta hipótesis el Presidente no actúa por delegación del Congreso, que sí en virtud de las atribuciones propias que en forma directa y expresa le concede el Estatuto Supremo. Lo que a su turno, lejos de poner en entredicho la soberanía impositiva del Legislador, por el contrario, la refrenda, pues según se desprende del artículo 215 superior, la vigencia de las medidas impositivas tomadas por el Ejecutivo sólo podrá pasar de transitoria a permanente a voluntad del Congreso³. Por otra parte, no sería dable soslayar la importancia que esa soberanía impositiva tiene frente a la subsiguiente configuración de los ingresos corrientes del presupuesto público, y por tanto, frente a la actualización del principio de la legalidad de los ingresos públicos (art. 345 C.P.). Finalmente debe observarse que ese poder soberano tiene unos límites constitucionales y legales, tal como lo destacan, entre otros, los artículos 294 y 317 de la Constitución, al igual que las leyes contentivas de la preceptiva rectora de la actividad legislativa, dentro del amplio espectro de las funciones separadas y de la colaboración armónica que demanda la efectiva realización de los fines del Estado (arts. 1, 2, 113 y 121 C.P.).

2. La obligación tributaria.

La doctrina y la jurisprudencia hacen consenso al definir la obligación tributaria como un vínculo jurídico entre el Estado y las personas, en virtud del cual éstas tienen para con el mismo el cumplimiento de una prestación que se desdobra en dar, hacer y no hacer.

Concepción que a su vez se erige al amparo de los siguientes elementos integrantes: 1) el sujeto activo o acreedor, que es el Estado, el cual se concreta y particulariza a través de los correspondientes órganos y dependencias del orden nacional y territorial. 2) el sujeto pasivo o deudor, constituido por los contribuyentes y los no contribuyentes, sean personas naturales, jurídicas, sociedades, o asimiladas. 3) el objeto u obligación que consiste en dar, hacer y no hacer. Es decir, dar: en cuanto el sujeto pasivo tiene que pagar el valor del impuesto a cargo en efectivo, con títulos valores u otros medios económicamente idóneos; hacer: que se traduce en una serie de actos positivos, tales como declarar, retener en la fuente, certificar esa retención, e informar en los casos y condiciones que la Administración Tributaria exija con arreglo a la Constitución y la ley. Conductas que por otra parte explican el hecho de que los no contribuyentes sean considerados sujetos pasivos de la obligación

fiscal, pues según se aprecia, el carácter de sujeto pasivo no es exclusivo de quienes están obligados a pagar. Antes bien, el simple llamado o invitación a un no contribuyente para que rinda legalmente cierta información ante la Administración Tributaria, lo hace sin más sujeto pasivo de la obligación tributaria; no hacer, que implica una abstención, entendida ésta como la prohibición legal de evadir o eludir el tributo. 4) la causa, que es de dos naturalezas, a saber: causa remota, o sea la ley misma, por cuanto no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca; causa inmediata, o sea el hecho económico, también conocido como hecho generador o hecho imponible. El cual constituye la materia prima de la base gravable obtenida a través del procedimiento denominado depuración de la renta. Base que por ende soporta la aplicación de la tarifa correspondiente, a fin de establecer el monto impositivo a cargo del sujeto pasivo.

En armonía con estos lineamientos la Constitución registra en su artículo 338 unas claras directrices de competencia y construcción impositiva, prohijando al efecto tres principios capitales del ámbito fiscal: el de la legalidad, el de la certeza y el de la irretroactividad del tributo. En lo que hace a la legalidad, según se vio en párrafos anteriores, la norma destaca tanto la competencia del Congreso, las asambleas y los concejos, como la condición de que todo tributo requiere ley previa que lo establezca. En cuanto a la certeza, el artículo dispone que 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. Asimismo, frente a la irretroactividad la norma prevé que las leyes, las ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. Por esta misma vía tocó a su fin la retrospectividad que operaba en nuestro sistema tributario a la luz de la anterior Constitución. En concordancia con esta regulación el artículo 363 superior incorporó taxativamente los principios de equidad, eficiencia y progresividad; disponiendo además que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad. Igualmente, con referencia al principio de la obligatoriedad que alude al deber moral de satisfacer los tributos que surgen de la participación en la vida social, la Carta establece en su artículo 95 como uno de los deberes de la persona y del ciudadano el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, enfatizando tácitamente el principio de igualdad frente a las cargas públicas. Precepto que a su vez demarca los contornos del principio de la generalidad del tributo, y por tanto, de la solidaridad que comporta la vida en

sociedad.

3. El principio de equidad tributaria.

El principio de equidad tributaria se halla nítidamente compaginado tanto con el derecho a la igualdad de que trata el artículo 13 de la Carta, como con el principio de la generalidad del tributo. En efecto, de acuerdo con el principio de la generalidad del tributo, todas las personas que incurran en el hecho generador previsto en la norma deben someterse a las consecuencias económicas que se deriven del mismo. Lo cual implica que desde el punto de vista de la hipótesis jurídica no pueden haber tributos individualizados.

A tales propósitos, cuando quiera que el operador del derecho acometa la tarea de examinar un hecho económico a fin de verificar la posibilidad de subsumirlo en una hipótesis tributaria, necesario será que ausculte los hechos relevantes a la actualización de los elementos esenciales de la obligación fiscal, esto es: analizar y ponderar racionalmente todo lo atinente al sujeto activo, sujeto pasivo, objeto y causa de dicha obligación. De manera tal que a partir de la materialidad económica del hecho en cuestión pueda el operador del derecho asentar la información dentro de un marco jurídico preciso y secuencial que le permita identificar la clase de hecho imponible que se da, la particular condición que asume el sujeto pasivo de cara a su correspondiente extremo activo y al desdoblamiento de la prestación en cuanto dar, hacer o no hacer, los eventuales beneficios fiscales que pudieran militar a favor del sujeto pasivo, la periodicidad fiscal del tributo en términos de causación, el régimen tarifario aplicable, la liquidación, y por contera, la forma y plazo para el pago de la exacción determinada.

Concurrentemente obra el artículo 13 constitucional, con arreglo al cual la igualdad real ante la ley sólo puede tener lugar a condición de que los hechos bajo examen correspondan material y jurídicamente a los elementos constitutivos de la obligación tributaria, entendida ésta bajo esa amplia configuración que engloba los parámetros favorables, neutros y desfavorables a los correlativos extremos económicos. Por ello mismo, el sentido de igualdad en sede fiscal debe reconocerse tanto desde el punto de vista de la regla general que compele al ciudadano a tributar, como desde la óptica de las excepciones que con riguroso y restrictivo acento establece algunos beneficios asociados a determinados hechos

económicos. En síntesis, sin perjuicio de los elementos neutros, el derecho a la igualdad debe asumirse tanto en lo favorable como en lo desfavorable a los extremos de la obligación tributaria, habida consideración de una materialidad dada en cifras económicas, dentro de un espacio y tiempo determinados, y claro, en orden a la justa realización del principio de igualdad frente a las cargas públicas. Lo que sin duda alguna atiende a la cabal realización de los lineamientos de equidad proclamados por la Carta Política en tanto fenómeno de expresión horizontal y vertical.

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”.

4. La depuración de la renta.

La depuración de la renta es el procedimiento por el cual el sujeto pasivo de la obligación tributaria plantea de acuerdo con la ley y el reglamento las cifras consolidadas de su balance contable y fiscal en relación con un período determinado, a efectos de realizar los cálculos

matemáticos que le permitan determinar la renta líquida gravable. Ese cometido aparece claramente definido y desagregado en el Libro Primero del Estatuto Tributario, destacándose al respecto la síntesis legal que de dicho procedimiento hace el artículo 26 del Estatuto, que a la letra expresa:

“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”.

Para una mejor inteligencia de la naturaleza, sentido y alcance de la depuración de la renta, la Sala hace las siguientes precisiones:

Bajo los dictados del Libro Primero del Estatuto Tributario y de sus disposiciones concordantes, el reglamento ha edificado un formato conceptual y matemático que se expresa con referencia a determinados hechos económicos ocurridos en un período gravable, en torno a la condición pasiva de las personas naturales o jurídicas, de las sociedades, y de sus asimiladas; con las subsiguientes resultantes en cuanto a liquidación y pago. Sin perjuicio de los eventuales saldos a favor del sujeto pasivo y de la condición neutra de los no contribuyentes obligados a declarar con fines meramente informativos.

El formato en comento se halla integrado por los siguientes títulos básicos: 1) datos generales; 2) ajustes por inflación – corrección monetaria; 3) patrimonio; 4) pasivo; 5) ingresos; 6) costos; 7) deducciones; 8) renta; 9) ganancia ocasional; 10) liquidación privada; 11) pagos.

Ahora bien, en razón de la pertinencia del tema en discusión la Sala radicará primeramente su análisis en torno a las deducciones (también conocidas como gastos), según pasa a verse: el Estatuto Tributario establece a partir de su artículo 104 lo concerniente a la realización de las deducciones y su causación, sujetando su aceptación a la relación de causalidad que

debe mediar entre las expensas realizadas durante el año o período gravable y la actividad productora de renta, al propio tiempo que al carácter necesario y proporcionado que las mismas deben tener de acuerdo con cada actividad, siendo de rigor advertir también que las deducciones solicitadas no deben estar prohibidas por el artículo 104 y siguientes del Estatuto Tributario, y concurrentemente, haberse pagado o causado dentro del año o período gravable a que corresponda el denuncia rentístico. Adicionalmente dispone el artículo 108 del Estatuto que los aportes parafiscales son requisito para aceptar la deducción por salarios, circunscribiendo su mandato a los aportes que se deben hacer al SENA, al ISS y al ICBF, dado el carácter oficial de estas entidades. Agrega el artículo que la aceptación de la deducción por pagos relativos a descansos remunerados está condicionada al hecho de que el empleador se encuentre a paz y salvo con el SENA y con las cajas de compensación familiar. Lo propio establece el parágrafo del mismo artículo en cuanto a los empleadores cuyas actividades sean la agricultura, la silvicultura, la ganadería, la pesca, la minería, la avicultura o la apicultura. Siendo del caso resaltar que con arreglo a lo anterior los aportes por concepto de pensiones o salud que hagan los empleadores, se contraen con exclusividad al ISS en lo atinente al condicionamiento visto.

Dentro de esta perspectiva el artículo 111 del Estatuto Tributario contempla las deducciones por pensiones de jubilación e invalidez de los trabajadores, acuñando taxativamente los pagos efectivamente realizados por los empleadores y las cuotas o aportes que los mismos paguen a las compañías de seguros debidamente aceptadas por la Superintendencia Bancaria, en desarrollo de los respectivos contratos, tanto en relación con las pensiones ya causadas como en cuanto a las que se estén causando.

En este orden normativo aparece el artículo demandado, esto es, el 126-1, con arreglo al cual las entidades patrocinadoras o empleadoras puede deducir el monto de las contribuciones que efectúen a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Disposición que si bien no incluye los aportes a salud tampoco tiene la virtualidad de excluirlos, máxime si se considera que al tenor de las reglas generales sobre deducciones (arts. 104 a 107) el Estatuto Tributario prohíja su reconocimiento en orden a la depuración de la renta, siempre y cuando se acredite su relación de causalidad para con la actividad económica del empleador, al igual que su carácter necesario y proporcionado. De lo cual se sigue que desde el ángulo del extremo empresarial la preceptiva tributaria mencionada entraña un tratamiento que pone en condiciones equivalentes a los aportes pensionales y de salud. Siendo concluyente

entonces que merced a la integralidad temática reseñada no cabe duda alguna sobre la constitucionalidad del inciso primero del artículo demandado. Por contraste, la condición de empleado resulta extraña al contenido y alcance del prenotado inciso, toda vez que su mandato señala como únicos destinatarios a los entes patrocinadores o empleadores en la arena de la depuración de la renta.

El segundo inciso de la norma acusada amerita comentario aparte, tal como se expone a continuación.

5. De la equidad tributaria o del derecho a la igualdad fiscal.

Sea lo primero hacer algunas acotaciones en torno a la equidad horizontal y a la equidad vertical, teniéndose al respecto el siguiente planteamiento doctrinario:

“Mas concretamente, un sistema tributario observará el principio de equidad horizontal cuando las personas con un mismo nivel de bienestar, antes de impuestos, son tratadas de idéntica manera por el sistema tributario y quedan con igual nivel de bienestar después de pagar sus contribuciones. En este caso se habla de tributos proporcionales. Por el contrario, los sistemas que respetan el principio de equidad vertical, llamados también progresivos, establecen pautas para dar un tratamiento diferencial a situaciones diferentes, de manera que a mayor bienestar mayor cuota de impuestos y viceversa”.⁴

De acuerdo con estas esclarecedoras definiciones, que por lo demás entrañan el consenso de los expertos, tanto la equidad horizontal como la vertical deben examinarse al amparo de los dos momentos que protagoniza toda norma de derecho, a saber: 1) el momento de su promulgación, o de mera expectativa; 2) el momento de su aplicación práctica, o del circuito dinámico. Así las cosas, en primera instancia el operador jurídico deberá identificar la forma y condiciones en que los elementos de la obligación tributaria tienen asiento en una norma determinada. Seguidamente, deberá constatar la eventual concreción práctica de dichos elementos en presencia de un determinado hecho económico. De lo cual se infiere que, en sentido estricto, la ponderación de un hecho económico a la luz de una particular obligación fiscal implica una averiguación previa sobre su identidad individual, a la par que una indagación acerca de sus relaciones de conexidad para con los demás hechos económicos que le son pertinentes o semejantes en un contexto espacial y temporal.

Bajo tales respectos se observa que el segundo inciso del artículo demandado se encuadra dentro del mecanismo de la retención en la fuente por salarios, excluyendo de la base de cálculo el monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías. Hipótesis que por supuesto beneficia al trabajador que percibe salarios susceptibles de retención en la fuente en tanto le propicia una mayor liquidez frente a sus ingresos brutos. Igualmente la norma deja claro que dicho monto de aportes se considera ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, denotando así que a instancias de esta naturaleza fiscal el monto en comento –por sustracción de materia- no puede hacer parte de la base de retención por salarios. De otro lado, a partir del examen hecho a los dos incisos impugnados fuerza concluir que, en relación con la depuración de la renta los aportes obligatorios gozan de doble naturaleza, según sea la condición económico-laboral que ocupe el aportante. En efecto, tratándose del empleador tales aportes discurren como deducción. A tiempo que, tratándose del empleado, dichos aportes no constituyen renta ni ganancia ocasional. Advirtiéndose además que los aportes voluntarios hechos por el empleador también operan como deducciones.

Pues bien, de acuerdo con las glosas del actor debe inquirirse acerca de la eventual vulneración de los principios de equidad tributaria e igualdad, en la medida en que los incisos acusados no incluyen los aportes a salud hechos tanto por el empleador como por el empleado. Procede entonces realizar el correspondiente cotejo entre los aportes a pensiones y los aportes a salud, con arreglo a los criterios que a continuación se expresan:

a. Sistema de Seguridad Social Integral.

De conformidad con el artículo 1º de la ley 100 de 1993:

“El sistema de seguridad social integral tiene por objeto garantizar los derechos irrenunciables de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afectan.

“El sistema comprende las obligaciones del Estado y la sociedad, las instituciones y los recursos destinados a garantizar la cobertura de las prestaciones de carácter económico, de salud y servicios complementarios, materia de esta ley, u otras que se incorporen normativamente en el futuro”.

Esa cualidad garantizadora que caracteriza al ordenamiento constitucional, y que según se aprecia encuentra particulares desarrollos en la ley 100 en cuanto a seguridad social se refiere, cubija tanto al sistema general de pensiones como al sistema general en salud, dentro de un marco financiero que distribuye cargas económicas en cabeza de los empleadores y de los trabajadores a título de aportes obligatorios, tomando como base de liquidación el salario devengado por éstos. Sin desconocer que por virtud de la misma preceptiva las personas que prestan sus servicios personales sin vínculo de contrato de trabajo o de relación legal y reglamentaria, deben cotizar sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, siendo responsables por la totalidad de la cotización (arts. 17 a 24; 160, 161 y 204 de la ley 100/93).

El sistema de seguridad social que desarrolla la ley 100 de 1993 se propone fundamentalmente coadyuvar en la configuración real de una calidad de vida acorde con la dignidad humana, que en torno al trabajador y su papel creativo dentro del orden socio-económico incorpora su etapa laboral y su etapa de jubilación no necesariamente improductiva. Por donde el sistema de seguridad social debe atender eficientemente y sin solución de continuidad a los servicios de salud y a las prestaciones pensionales que con arraigo en la ley merecen los afiliados, y en determinados casos su núcleo familiar. De este modo, salud y pensiones constituyen un todo armónico de naturaleza compatible y concurrente en el espectro de la seguridad social.

b. Naturaleza parafiscal de los aportes por salud y pensiones.

En relación con el tema de la parafiscalidad esta Corte expresó en sentencia C-490 de 1993:

“Los recursos parafiscales fueron introducidos en Colombia en el año de 1928 al crearse la contribución cafetera. Dichos recursos han sido ya objeto de tres pronunciamientos unánimes de la Corte Constitucional, a propósito del fondo panelero, de las cajas de compensación familiar y del fondo nacional del café, los cuales fueron declarados constitucionales, tal y como se analiza a continuación.

“En efecto, en una ocasión la Corporación afirmó que estos recursos “surgen en Francia -a mediados del presente siglo- cuando el entonces ministro Robert Schuman calificó como parafiscales algunos de los ingresos públicos que, a pesar de ser fruto de la soberanía fiscal del Estado, contaban con ciertas y determinadas características que los diferenciaban

claramente de otro tipo de ingresos. Los recursos parafiscales eran aquellos cobrados a una parte de la población, destinados específicamente a cubrir intereses del grupo gravado, que no engrosaban el monto global del presupuesto nacional. Posteriormente la teoría de la hacienda pública ha desarrollado prolíficamente este concepto y aunque las definiciones no son ciertamente unívocas, existe en todas ellas un denominador común: se trata de una técnica de intervención del Estado en la economía, destinada a extraer ciertos recursos de un sector económico, para ser invertidos en el propio sector, al margen del presupuesto nacional. En suma, una característica esencial de los recursos parafiscales es su especial afectación. La doctrina ha coincidido también en diferenciar claramente a las contribuciones parafiscales de categorías clásicas tales como: los impuestos y las tasas. A diferencia de las tasas, las contribuciones parafiscales son obligatorias y no confieren al ciudadano el derecho a exigir del Estado la prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Se diferencian de los impuestos en la medida en que carecen de la generalidad propia de este tipo de gravámenes, tanto en materia de sujeto pasivo del tributo, cuanto que tienen una especial afectación y no se destinan a las arcas generales del tesoro público. La doctrina suele señalar que las contribuciones parafiscales se encuentran a medio camino entre las tasas y los impuestos, dado que de una parte son fruto de la soberanía fiscal del Estado, son obligatorias, no guardan relación directa ni inmediata con el beneficio otorgado al contribuyente. Pero, de otro lado, se cobran solo a un gremio o colectividad específica y se destinan a cubrir las necesidades o intereses de dicho gremio o comunidad.”¹

“Igualmente la Corte Constitucional declaró exequibles los recursos parafiscales destinados a las cajas de compensación familiar.”²

Y con anterioridad a ambos fallos, la Corporación había sostenido que los recursos parafiscales “son extraídos en forma obligatoria de un sector económico para ser invertidos en el propio sector con exclusión del resto de la sociedad”.³

“Como anota Restrepo, “la diferencia entre las tasas y los ingresos parafiscales radica en que en las primeras se trata de una remuneración por servicios públicos administrativos prestados por los organismos estatales; en las segundas los ingresos se establecen en provecho de organismos privados o públicos pero no encargados de la prestación de servicios públicos administrativos propiamente dichos. En Colombia tenemos un buen ejemplo de un ingreso parafiscal en la llamada retención cafetera que deben pagar los

particulares (exportadores del café) y con el producido de la cual se nutren los recursos del Fondo Nacional del Café”.⁴

“A lo anterior habría que agregar que este tipo de recursos se recaudan ora por organismos privados ora por entidades públicas.

“Ahora bien, la mayoría de la doctrina coincide en afirmar que la cuota parafiscal no debe figurar en el presupuesto general del Estado. Sin embargo algunos sostienen que “preverla como parte del Presupuesto Nacional obedece a su origen legal y a su naturaleza de contribución obligatoria ... ya que sin este apoyo, sería ineficaz su recaudo e iluso el control de su destino”⁵. Sobre el mismo punto otros doctrinantes anotan que “las tasas parafiscales, a pesar de su naturaleza extrapresupuestaria, pueden ser incorporadas a los presupuestos. Sin embargo, para no desvirtuar esa naturaleza, tal incorporación sólo puede operar para efectos de su administración, pero no en cuanto a su origen y destinación”.⁶

“Para sistematizar, la Corte observa que los recursos parafiscales tienen tres elementos materiales, a saber:

“1) Obligatoriedad: el recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento.

“2) Singularidad: en oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico.

“3) Destinación Sectorial: los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se revierten en beneficio exclusivo del propio sector o sectores”.¹¹

Estas precisiones jurisprudenciales se hallan en fiel concordancia con la definición legal que sobre contribuciones parafiscales estipula el artículo 29 del decreto 111 de 1996 o Estatuto Orgánico del Presupuesto Público.

Poniendo en un extremo los elementos que anuncian la parafiscalidad, y en el otro los aportes para salud y pensiones, se tiene: 1) los mencionados aportes son de observancia obligatoria para empleadores y empleados, teniendo al efecto el Estado poder coercitivo para garantizar su cumplimiento; 2) dichos aportes afectan, en cuanto sujetos pasivos, a

empleados y empleadores, que a su turno conforman un específico grupo socio-económico;

3) el monto de los citados aportes se revierte en beneficio exclusivo del sector integrado por empleadores y empleados. Consecuentemente ha de reconocerse que los aportes a salud y pensiones son de naturaleza parafiscal.

No obstante lo expresado, a título ilustrativo la Sala estima pertinente agregar lo siguiente: el artículo 29 del decreto 111 de 1996 contempla las características de las contribuciones parafiscales bajo los siguientes términos:

“Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utilizan para beneficio del propio sector”.

Como bien se aprecia, en virtud de su poder impositivo el Congreso de la República puede establecer gravámenes de obligatorio cumplimiento en cabeza de determinados grupos o sectores socio-económicos, quienes a un tiempo ostentarán la condición de sujetos pasivos y beneficiarios de los recursos obtenidos.

El concepto de grupo socio-económico, que supera la noción de sector, debe entenderse en un sentido amplio, toda vez que el beneficio que reporta la contribución no sólo es susceptible de cobijar a quienes directa o exclusivamente la han pagado, sino también a aquellos que por razón de los vínculos jurídicos, económicos o sociales que los ligan para con el respectivo grupo pueden válidamente hacer uso y aprovechar los bienes y servicios suministrados por las entidades responsables de la administración y ejecución de tales contribuciones. Así por ejemplo, considerando que los empleadores y trabajadores constituyen un grupo socio-económico específico, resulta indudable que estos últimos tienen derecho a beneficiarse de la utilización de las contribuciones parafiscales percibidas en virtud de los pagos hechos por los primeros, tal como puede constatarse en torno a los aportes que los empleadores deben hacer, con exclusividad, al SENA, al ICBF y a las CAJAS DE COMPENSACIÓN FAMILIAR. En el mismo sentido puede predicarse el beneficio que reportan unos empleadores respecto de otros en lo que hace a la capacitación y cualificación que pueden alcanzar sus trabajadores a través de los correspondientes programas curriculares, sin que para nada importe la mayor o menor cuantía que cada empresa liquide y pague con base en su nómina. Pues, sencillamente, se beneficia el grupo.

Estos perfiles de la parafiscalidad no acusan excepciones en los dominios de la seguridad social, antes bien, de la realidad económico-social resultante de los aportes realizados a salud y pensiones por parte de trabajadores y empleadores, dimanar inferencias como las siguientes: 1) hay trabajadores que a pesar de estar cotizando para salud, nunca o en contadas ocasiones apenas si hacen uso de los servicios que correlativamente les ofrece la EPS, en razón de su pertenencia a la esfera de la medicina prepagada. En tales eventos los recursos arbitrados por la EPS devienen en beneficio efectivo de quienes sí utilizan los servicios de salud; 2) los aportes que hacen los trabajadores a pensiones no los benefician, ni mucho menos, inmediatamente. Por el contrario, entre tanto cumplen con los requisitos para acceder a la condición de pensionados, el monto de sus cotizaciones ingresa y fluye como parte integral de la masa monetaria necesaria al cumplimiento de las mesadas pensionales de otras personas distintas que otrora hicieron también sus aportes sin beneficio inmediato.

Más aún, la parafiscalidad propia de la seguridad social ostenta unas características muy especiales en tanto se relaciona con derechos fundamentales como el de la vida digna. En efecto, abstracción hecha de los beneficiarios del régimen subsidiado, indiscutible es que en determinados casos el afiliado que no ha cumplido con el monto total de las cotizaciones de ley (POS) para la realización de ciertas intervenciones o procedimientos quirúrgicos, dada la gravedad y urgencia de su situación vital, tiene derecho a ser atendido oportunamente por la respectiva EPS, con la subsiguiente opción de reintegro que a ésta le cabe frente al Fosyga.

De otro lado debe observarse también que, en contraste con la individualidad de la tasa, la contribución parafiscal tiene una connotación colectiva. Es decir, mientras en la tasa se da por regla general una relación económica de proporcionalidad¹² entre un servicio o beneficio y un usuario individualmente considerado; por su parte la contribución parafiscal se enmarca en una relación económica que identifica como sujeto pasivo y beneficiario a la vez, a un grupo socio-económico. Asimismo, en lo atinente al cotejo de la contribución parafiscal y el impuesto, el contraste se hace aun más radical, toda vez que la generalidad que éste muestra en su ejecución presupuestal (en tanto recaudo y subsiguiente gasto) lo ubica en una posición tan abstracta como distinta de la naturaleza particular y concreta del tributo parafiscal.

Concurrentemente, a partir de un examen de conjunto conviene decir que la fenomenología

que hoy informa la realidad parafiscal ha dado al traste con los viejos y rígidos esquemas conceptuales, recabando al punto una concepción definitoria que consulte la actual dimensión económico-social de la contribución parafiscal en el seno de la sociedad política.

Siendo pertinente recordar a estos efectos que, la etimología de las palabras y sus acepciones mismas no pueden ser extrañas o contrarias a la naturaleza, sentido y alcance que el hacer humano va tejiendo a través de la multiplicidad de destinos y responsabilidades que depara la vida pública y privada.

Siendo esto así, la Sala se pregunta: ¿en el caso bajo examen existe vulneración del principio de equidad tributaria y del derecho a la igualdad?; y frente a una u otra respuesta, ¿qué razones o fundamentos sostienen la conclusión alcanzada?

Ab initio debe afirmarse que los incisos combatidos se ajustan enteramente a los postulados constitucionales que el actor reputa quebrantados. Como que no se constata la manifiesta violación de derechos fundamentales u otros mandatos constitucionales; ni los citados incisos entrañan regulaciones ostensiblemente irrazonables o desproporcionadas. Razones: dentro del amplio firmamento de las tareas públicas que le compete realizar a los órganos del poder público destaca el artículo 334 de la Carta Política, por el cual la dirección general de la economía se encuentra a cargo del Estado, eminente potestad que comporta una posición arbitral en las relaciones que campean entre la libertad de empresa y sus correlativas responsabilidades sociales, de medio ambiente y de respeto al patrimonio cultural de la Nación. La intervención del Estado en la economía puede ser directa o indirecta¹³, concretándose la primera cuando el Estado actúa en el mercado como empresa - individualmente o asociado con particulares- en la explotación de los recursos naturales, en el uso del suelo, en la producción, distribución, utilización y consumo de los bienes, y en los servicios públicos y privados. La intervención indirecta del Estado en la economía tiene lugar a través del conglomerado de regulaciones normativas que el mismo expide, al igual que al tenor de sus funciones de control y vigilancia.

En lo que dice relación a la intervención indirecta el Estado desarrolla sus facultades a través de las reglas, instrumentos y métodos que considere más apropiados a la realización de sus políticas fiscales, económicas y sociales; tal como ocurre cuando las autoridades económicas de los diferentes órganos e instancias hacen uso de las normas e instrumentos de hacienda pública, de continuo vinculados al ejercicio de los poderes impositivos que en forma

piramidal discurren desde la soberanía fiscal del Congreso de la República, hasta la autonomía relativa de las respectivas entidades territoriales, con la subsiguiente administración y recaudo de los correspondientes ingresos tributarios, al igual que la ejecución de los gastos de inversión y funcionamiento en tanto modalidad de redistribución del ingreso.

Los poderes impositivos del Congreso se proyectan con objetivos concretos a través de todas las esferas de la vida pública y privada, con amplias facultades de configuración normativa que den razón suficiente, tanto del interés público perseguido como del respeto debido a los cánones superiores que rigen sus actuaciones legislativas. Ejercicio ése que por la naturaleza e importancia de sus fines incide favorable o desfavorablemente sobre los sujetos, materias y áreas comprendidos normativamente, en la perspectiva coetánea del respeto a las cargas públicas. Por manera que, dentro del universo a intervenir fiscalmente por el Estado el Sistema de Seguridad Social Integral no podía ser la excepción, tanto por los fines protectores que al mismo le convienen, como por el imperio de los cometidos generales que a la sociedad benefician bajo la materialidad de bienes y servicios de diferente índole.

En este orden de ideas, al tenor de una bien entendida potestad de configuración normativa el Congreso expidió el artículo acusado inscribiendo las hipótesis vistas, que a las claras establecen unas condiciones favorables por igual a todos los empleadores y empleados que puedan subsumirse en los presupuestos de las mismas, actualizando de paso el principio de la generalidad del tributo; vale decir, los incisos impugnados no imprimen distinción o discriminación alguna en torno a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en términos de impuesto de renta y complementarios, ni de ningún otro. Por el contrario, ajustándose a la equidad tributaria la preceptiva en cuestión le da favorable cabida a todos los empleadores y empleados bajo los siguientes supuestos y consecuencias: a las entidades patrocinadoras o empleadoras, en la medida en que efectúen contribuciones a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y de cesantías, el fisco les acepta como deducción el monto de los respectivos aportes; a los trabajadores o empleados, en la medida en que hagan aportes obligatorios a los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, el fisco les excluye el monto de los mismos de la base de cálculo de retención en la fuente sobre salarios. No cabe duda entonces que a la luz del principio de la generalidad del tributo los incisos acusados le otorgan igual tratamiento a todos los empleadores y empleados que se acomoden en sus presupuestos.

Más aún, las políticas fiscales, de fomento al circuito económico y de redistribución del ingreso no podrían someterse en modo alguno a la ejecución de unos instrumentos de hacienda pública -entre ellos el tributo- desnaturalizados en sus perfiles jurídicos, técnicos y económicos. Tal sería el caso, por ejemplo, de una postura extrema según la cual la obligación tributaria debería tener un desarrollo legal que cubriera sin distinción alguna a todos los sujetos pasivos, a todas las formas de cumplir con el objeto de la obligación y a todos los potenciales hechos imponible. Vía por la cual se llegaría al absurdo de gravar a un tiempo todos los hechos económicos, a la par que establecer iguales deducciones, exenciones, descuentos y demás beneficios fiscales a favor de los sujetos pasivos de tales hechos generadores. En otras palabras, sería tanto como abandonarse al juego de la Penélope fiscal haciendo y deshaciendo tributos sin ningún criterio razonable a los intereses del Tesoro Público y de la comunidad entera, al propio tiempo que propiciando anchas y profundas desigualdades frente al cumplimiento de la obligación tributaria y a la redistribución del ingreso, amén de la perjudicial incoherencia que unas tales “medidas” tributarias engendrarían de cara a las oportunidades, exigencias y tendencias reales de la economía nacional e internacional.

Por ello mismo, con sujeción a los valores, principios, derechos y deberes constitucionales, al igual que con arraigo en los planes de desarrollo y en las políticas fiscales, económicas y de redistribución del ingreso, el Congreso puede desarrollar soberanamente la obligación tributaria a través de sus diferentes especies (renta y complementarios, iva, timbre, etc.), gravando, desgravando o manteniendo en la neutralidad determinados hechos económicos, aceptando bajo claras reglas ciertos costos y deducciones, señalando taxativamente exenciones y descuentos, así como especificando los métodos, formas, medios, plazos y condiciones para satisfacer la obligación fiscal en sus distintas expresiones. Capacidad de configuración normativa que de ser reducida a una mal entendida equidad tributaria frustraría la concreción de los verdaderos principios de la generalidad del tributo y de la igualdad misma, haciendo nugatoria, allí sí, la necesaria y genuina vigencia del principio de equidad que contempla el artículo 363 de la Carta.

Conforme a todo lo anterior la Sala encuentra que los incisos demandados constituyen un palmario desarrollo constitucional del poder de configuración impositivo que informa las competencias del Congreso de la República; y más concretamente, hacen elocuente la potestad que tiene esta corporación para establecer exenciones, para regular la base de

retención en la fuente por concepto de salarios y para clasificar como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional determinados hechos económicos.

Lo que por otra parte no obsta para reconocer también que, dado el carácter esencialmente cambiante de las normas tributarias, el examen y resolución de las mismas en sede constitucional fluye con especial temporalidad fiscal en orden a preservar ininterrumpidamente el imperio de los valores, principios, derechos y deberes constitucionales.

Consecuentemente, los incisos acusados habrán de mantener su vigencia dentro de la esfera positiva que les corresponde.

DECISIÓN

En mérito de las consideraciones que anteceden, 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:

Primero. Declarar EXEQUIBLES los incisos primero y segundo del artículo 126-1 del decreto 624 de 1989, contentivo del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 4º de la Ley 488 de 1998.

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

ALFREDO BELTRAN SIERRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Con Adam Smith a la cabeza se enuncia el principio de la legalidad como uno de los varios principios reguladores de la tributación.

2 Históricamente el expediente de los tributos de origen presidencial en virtud de facultades extraordinarias puede apreciarse, por ejemplo, al tenor de la ley 21 de 1963, por la cual se le otorgaron dichas facultades a Guillermo León Valencia para crear el impuesto sobre las

ventas en Colombia. Tal como en efecto ocurrió a través del decreto 3288 de 1963, donde al respecto se previó su cobro a partir del 1º de enero de 1965, salvo en lo concerniente a la gasolina.

3 Así ocurrió, por ejemplo, en el caso del impuesto del 2 por 1000, que luego se transformó en el 3 por 1000 a términos de la ley 633 de 2000.

4 Véase, Oscar Alviar y Fernando Rojas, Elementos de Finanzas Públicas en Colombia, Editorial Temis, 1985, p. 242.

1 Corte Constitucional. Sentencia N° C-040 del 11 de febrero de 1993. Magistrado Ponente: Ciro Angarita Barón. Págs. 18 a 19.

2 Corte Constitucional. Sentencia N° C-575 de octubre 28 de 1992. Magistrado Ponente: Alejandro Martínez Caballero.

3 Corte Constitucional. Sentencia No. C-449 de 9 de julio de 1992. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero. Pág. 27

4 Restrepo, Juan Camilo. Hacienda Pública. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 1992. pag 124

6 Lleras de la Fuente, Carlos et al. Interpretación y Génesis de la Constitución Colombiana. Cámara de Comercio de Bogotá. 1992. Pág 561

11 Expediente D-283, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

12 La proporcionalidad de la tasa encuentra matices y puntuales rupturas en el campo de los servicios públicos domiciliarios, según puede observarse al tenor de los subsidios cruzados que operan entre los usuarios de los estratos 5 y 6 (incluidos los usuarios industriales y comerciales), y los usuarios de los estratos 1, 2 y 3.

13 La tesis sobre intervención directa del Estado en la economía tuvo gran acogida desde los primeros decenios del siglo pasado, particularmente a instancias de los postulados Keynesianos. Sin embargo, en virtud de las falencias derivadas del manejo gubernamental, hacia finales del mismo siglo comenzó a ganar importancia el uso extenso de los mecanismos

indirectos de intervención estatal.

14 Recuérdese que el impuesto nacional de patrimonio sobre bienes inmuebles fue desmontado a guisa de contrapeso de los ajustes integrales por inflación, y constitucionalmente proscrito en virtud del artículo 317 de la nueva Constitución. Por eso hoy la propiedad inmueble sólo puede ser gravada por los municipios, sin perjuicio de que otras entidades puedan imponer la contribución por valorización.