

Sentencia C-734/02

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos de razones en que se funda

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Cargos no específicos ni pertinentes

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Características del impuesto

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS Y CONTRIBUCION SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS-Similitudes

PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTO-Consagración

PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTO-Componentes

PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTO-Inclusión de potenciales contribuyentes/PRINCIPIO DE GENERALIDAD DEL TRIBUTO-Sujeto pasivo no es el mismo para los distintos impuestos/GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Todos son potencialmente sujetos contribuyentes

El principio de generalidad del tributo se refiere a que todos los potenciales contribuyentes, a la luz de los criterios utilizados por el legislador al crear un impuesto, sean incluidos dentro de la definición abstracta de los sujetos pasivos de dichos impuestos, la cual debe ser razonable y debe obedecer a una finalidad compatible con la Constitución. De esta manera, el principio de generalidad de los impuestos no exige que el sujeto pasivo definido en las leyes sea el mismo para los distintos impuestos sino que todas las personas puedan potencialmente llegar a ser sujetos pasivos de cada impuesto. Ello es precisamente lo que sucede con el GMF: cualquier persona, sin importar el sector económico al cual pertenezca ni su actividad específica, que realice la conducta gravada debe pagar el impuesto de tal manera que todos son potencialmente sujetos contribuyentes cuando se dé el hecho generador del mismo.

IMPUESTO-Generalidad

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Cumple las características de generalidad del impuesto

NORMA ACUSADA-Producción de consecuencias jurídicas aunque no se encuentra vigente

CONTRIBUCION PARAFISCAL-Destinación sectorial es característica inherente/IMPUESTO-Destinación específica

IMPUESTO-Excepciones a destinación específica

IMPUESTO-Destinación de parte del mismo a un fin específico

RENTAS NACIONALES DE DESTINACION ESPECIFICA-Justificación de consagración

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS PARA RECONSTRUCCION DEL EJE CAFETERO

INVERSION SOCIAL Y GASTO PUBLICO SOCIAL-Recuperación

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS PARA RECONSTRUCCION DEL EJE CAFETERO-Erogaciones corresponden a inversión social

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS PARA RECONSTRUCCION DEL EJE CAFETERO-Dotación en salud y educación corresponde a objetos que constituyen inversión social

TASA PUBLICA DE RETORNO Y TASA PRIVADA DE RETORNO

INVERSION PUBLICA E INVERSION PRIVADA-Relación y distinción

EQUIDAD TRIBUTARIA-Factores de los cuales se predica

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Recaudo

EQUIDAD TRIBUTARIA-Criterio para evitar carga excesiva o beneficio exagerado

La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

EQUIDAD TRIBUTARIA-Vertical y horizontal

EQUIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA-Zonas donde habitan personas marginadas

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Referencia a un sector económico no implica que pueda recaer en sujetos pasivos ajenos/IMPUESTO-Referencia a un sector económico no implica que pueda recaer en sujetos pasivos ajenos/PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Referencia a un sector económico no implica que pueda recaer en sujetos pasivos ajenos

IMPUESTO-No relación directa e inmediata con beneficio derivado del contribuyente

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO EN GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-No reducción de renta bruta

Referencia: expediente D-3943

Norma Acusada: Artículos 1°, 2°, 3° y 55 inciso primero de la Ley 633 de 2000

Demandante: Humberto de Jesús Longas Londoño

Magistrado Ponente:

Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Bogotá, D. C., diez (10) de septiembre de dos mil dos (2002)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño demandó los artículos 1°, 2°, 3° y 55 inciso primero de la Ley 633 del 29 de diciembre de 2000, “por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”.

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

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de la norma acusada, así:

Artículo 1º. Gravamen a los Movimientos Financieros. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente Libro:

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS

Artículo 870. Gravamen a los Movimientos Financieros, GMF. Créase como un nuevo impuesto, a partir del primero (1º) de enero del año 2001, el Gravamen a los Movimientos Financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman.

Artículo 871. Hecho Generador del GMF. El hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia.

En el caso de cheques girados con cargo a los recursos de una cuenta de ahorro perteneciente a un cliente, por un establecimiento de crédito no bancario o por un establecimiento bancario especializado en cartera hipotecaria que no utilice el mecanismo de captación de recursos mediante la cuenta corriente, se considerará que constituyen una sola operación el retiro en virtud del cual se expide el cheque y el pago del mismo.

Parágrafo. Para los efectos del presente artículo, se entiende por transacción financiera toda operación de retiro en efectivo, mediante cheque, con talonario, con tarjeta débito, a través de cajero electrónico, mediante puntos de pago, notas débito o mediante cualquier otra modalidad que implique la disposición de recursos de cuentas de depósito, corrientes o de ahorros, en cualquier tipo de denominación, incluidos los débitos efectuados sobre los depósitos acreditados como “saldos positivos de tarjetas de crédito” y las operaciones mediante las cuales los establecimientos de crédito cancelan el importe de los depósitos a

término mediante abono en cuenta.

Artículo 872. Tarifa del GMF. La tarifa del Gravamen a los Movimientos Financieros será del tres por mil (3 x 1.000). En ningún caso este valor será deducible de la renta bruta de los contribuyentes.

Artículo 873. Causación del GMF. El Gravamen a los Movimientos Financieros es un impuesto instantáneo y se causa en el momento en que se produzca la disposición de los recursos objeto de la transacción financiera.

Artículo 874. Base gravable del GMF. La base gravable del Gravamen a los Movimientos Financieros estará integrada por el valor total de la transacción financiera mediante la cual se dispone de los recursos.

Artículo 875. Sujetos pasivos del GMF. Serán sujetos pasivos del Gravamen a los Movimientos Financieros, los usuarios del sistema financiero, las entidades que lo conforman y el Banco de la República.

Cuando se trate de retiros de fondos que manejen ahorro colectivo, el sujeto pasivo será el ahorrador individual beneficiario del retiro.

Artículo 876. Agentes de Retención del GMF. Actuarán como agentes retenedores y serán responsables por el recaudo y el pago del GMF, el Banco de la República y los establecimientos de crédito en los cuales se encuentre la respectiva cuenta, así como los establecimientos de crédito que expiden los cheques de gerencia.

Artículo 877. Declaración y pago del GMF. Los agentes de retención del GMF deberán depositar las sumas recaudadas a la orden de la Dirección General del Tesoro Nacional, en la cuenta que ésta señale para el efecto, presentando la declaración correspondiente, en el formulario que para este fin disponga la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La declaración y pago del GMF deberá realizarse en los plazos y condiciones que señale el Gobierno Nacional.

Artículo 878. Administración del GMF. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la administración del Gravamen a los Movimientos Financieros a que se refiere

este Libro, para lo cual tendrá las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro de los impuestos de su competencia. Así mismo, la DIAN quedará facultada para aplicar las sanciones contempladas en dicho Estatuto, que sean compatibles con la naturaleza del impuesto, así como aquellas referidas a la calidad de agente de retención, incluida la de trasladar a las autoridades competentes el conocimiento de posibles conductas de carácter penal.

Para el caso de aquellas sanciones en las cuales su determinación se encuentra referida en el Estatuto Tributario a mes o fracción de mes calendario, se entenderán referidas a semana o fracción de semana calendario, aplicando el 1.25% del valor total de las retenciones practicadas en el respectivo período, para aquellos agentes retenedores que presenten extemporáneamente la declaración correspondiente.

Artículo 879. Exenciones del GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros:

1. Los retiros efectuados de las cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda. La exención no podrá exceder en el año fiscal del cincuenta por ciento (50%) del salario mínimo mensual vigente y se aplicará proporcionalmente en forma no acumulativa sobre los retiros mensuales efectuados por el titular de la cuenta.

El Gobierno expedirá la reglamentación correspondiente.

La exención se aplicará exclusivamente a una cuenta de ahorros por titular y siempre y cuando pertenezca a un único titular. Cuando quiera que una persona sea titular de más de una cuenta de ahorros en uno o varios establecimientos de crédito, deberá elegir aquella en relación con la cual operará el beneficio tributario aquí previsto e indicárselo al respectivo establecimiento.

2. Los traslados entre cuentas corrientes de un mismo establecimiento de crédito, cuando dichas cuentas pertenezcan a un mismo y único titular que sea una sola persona.

3. Las operaciones que realice la Dirección del Tesoro Nacional, directamente o a través de los órganos ejecutores, incluyendo las operaciones de reporto que se celebren con esta entidad y el traslado de impuestos a dicha Dirección por parte de las entidades

recaudadoras; así mismo, las operaciones realizadas durante el año 2001 por las Tesorerías Públicas de cualquier orden con entidades públicas o con entidades vigiladas por las Superintendencias Bancaria o de Valores, efectuadas con títulos emitidos por Fogafín para la capitalización de la Banca Pública.

4. Las operaciones de liquidez que realice el Banco de la República, conforme a lo previsto en la Ley 31 de 1992.

5. Los créditos interbancarios y las operaciones de reporto con títulos realizadas por las entidades vigiladas por las Superintendencias Bancaria o de Valores para equilibrar defectos o excesos transitorios de liquidez, en desarrollo de las operaciones que constituyen su objeto social.

6. Las transacciones ocasionadas por la compensación interbancaria respecto de las cuentas que poseen los establecimientos de crédito en el Banco de la República.

7. Las operaciones de compensación y liquidación de los depósitos centralizados de valores y de las bolsas de valores sobre títulos desmaterializados, y los pagos correspondientes a la administración de valores en dichos depósitos.

8. Las operaciones de reporto realizadas entre el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras (Fogafín) o el Fondo de Garantías de Instituciones Cooperativas (Fogacoop) con entidades inscritas ante tales instituciones.

9. El manejo de recursos públicos que hagan las tesorerías de las entidades territoriales.

10. Las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administradora del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso.

11. Los desembolsos de crédito mediante abono en la cuenta o mediante expedición de cheques, que realicen los establecimientos de crédito.

12. Las operaciones de compra y venta de divisas efectuadas a través de cuentas de

depósito del Banco de la República o de cuentas corrientes, realizadas entre intermediarios del mercado cambiario vigilados por las Superintendencias Bancaria o de Valores, el Banco de la República y la Dirección del Tesoro Nacional.

Las cuentas corrientes a que se refiere el anterior inciso deberán ser de utilización exclusiva para la compra y venta de divisas entre los intermediarios del mercado cambiario.

13. Los cheques de gerencia cuando se expidan con cargo a los recursos de la cuenta corriente o de ahorros del ordenante, siempre y cuando que la cuenta corriente o de ahorros sea de la misma entidad de crédito que expida el cheque de gerencia.

14. Los traslados que se realicen entre cuentas corrientes y/o de ahorros abiertas en un mismo establecimiento de crédito a nombre de un mismo y único titular.

La indicada exención se aplicará también cuando el traslado se realice entre cuentas de ahorro colectivo y cuentas corrientes o de ahorros que pertenezcan a un mismo y único titular, siempre y cuando estén abiertas en el mismo establecimiento de crédito.

De acuerdo con el reglamento del Gobierno Nacional, los retiros efectuados de cuentas de ahorro especial que los pensionados abran para depositar el valor de sus mesadas pensionales y hasta el monto de las mismas, cuando estas sean equivalentes a dos salarios mínimos o menos.

Parágrafo. El Gravamen a los Movimientos Financieros que se genere por el giro de recursos exentos de impuestos de conformidad con los tratados, acuerdos y convenios internacionales suscritos por el país, será objeto de devolución en los términos que indique el reglamento.

Artículo 880. Agentes de retención del GMF en operaciones de cuenta de depósito. En armonía con lo dispuesto en el artículo 876 del presente Estatuto, cuando se utilicen las cuentas de depósito en el Banco de la República para operaciones distintas de las previstas en el artículo 879 del Estatuto Tributario, el Banco de la República actuará como agente retenedor del Gravamen a los Movimientos Financieros que corresponda pagar por dicha transacción a la entidad usuaria de la respectiva cuenta.

Artículo 881. Devolución del GMF. Las sociedades titularizadoras, los establecimientos de crédito que administren cartera hipotecaria movilizada, y las sociedades fiduciarias, tendrán

derecho a obtener la devolución del Gravamen a los Movimientos Financieros que se cause por la transferencia de los flujos en los procesos de movilización de cartera hipotecaria para vivienda por parte de dichas entidades, a que se refiere la Ley 546 de 1999, en los términos y condiciones que reglamente el Gobierno Nacional.

Igualmente, tendrán derecho a la devolución establecida en el presente artículo las operaciones del Fondo de Estabilización de la Cartera Hipotecaria, cuya creación se autorizó por el artículo 48 de la Ley 546 de 1999, en especial las relativas al pago o aporte que deban realizar las partes en virtud de los contratos de cobertura, así como las inversiones del fondo.

Artículo 2º. Del recaudo proveniente del Gravamen a los Movimientos Financieros por los meses de enero y febrero del año 2001, un valor equivalente a dos (2) de los tres (3) puntos de la tarifa del impuesto será destinado a la reconstrucción del Eje Cafetero en lo referido a financiar vivienda de interés social y otorgar subsidios para vivienda, a la dotación de instituciones oficiales de salud, a la dotación educativa y tecnológica de los centros docentes oficiales de la zona afectada, a la concesión de créditos blandos para las pequeñas y medianas empresas asociativas de trabajo en tanto fueron afectadas por el terremoto y el vandalismo y a los fondos previstos en el Decreto 1627 de 1996 para organizaciones existentes antes del 25 de enero de 1999 en Armenia y Pereira.

Para efectos de lo dispuesto en este artículo se consideran pequeñas y medianas aquellas empresas que hubieran obtenido ingresos brutos inferiores a seiscientos millones de pesos (\$600.000.000), tengan un patrimonio bruto inferior a ochocientos millones de pesos (\$800.000.000) y un número máximo de veinte (20) trabajadores.

Artículo 3º. Utilización de los recursos generados por el Gravamen a los Movimientos Financieros. Los recaudos del Gravamen a los Movimientos Financieros y sus rendimientos serán depositados en una cuenta especial de la Dirección del Tesoro Nacional hasta tanto sean apropiados en el Presupuesto General de la Nación en las vigencias fiscales correspondientes a su recaudo y en las subsiguientes. El Gobierno propondrá al Congreso de la República la incorporación de estos ingresos en la medida en que las necesidades locales así lo aconsejen, hasta que se agote su producido.

Artículo 55. De conformidad con el inciso 2º del párrafo del artículo 357 de la Constitución

Política, el nuevo gravamen a los Movimientos Financieros que se crea por la presente ley, está excluido de la participación que les corresponde a los municipios en los ingresos corrientes de la Nación hasta el año 2009.

En aplicación de esta misma disposición, durante el año 2001 los municipios no tendrán participación en los ingresos originados por las modificaciones introducidas por esta ley al impuesto sobre las ventas, al igual que en los ingresos por los ajustes en materia del impuesto sobre la renta para el año gravable 2001 que se recauden durante el año 2002.

III. LA DEMANDA

El demandante considera que los artículos 1°, 2°, 3° y 55 inciso primero de la Ley 633 vulneran el Preámbulo y los artículos 2°, 13, 95 numeral 9°, 338, 350, 359 y 363 de la Constitución Política.

En la demanda se formulan dos argumentos diferentes, comunes a las normas acusadas en tanto que se encargan de definir y reglamentar el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF). De acuerdo con el primer argumento, las normas acusadas son contrarias a la Constitución porque contemplan un impuesto que no es general en la medida en que sólo cubre a un sector de la sociedad, lo cual implica es contrario a la igualdad y a la equidad en materia tributaria, y porque establece una renta nacional de destinación específica que no se ajusta a los criterios que para el efecto fija el artículo 359 de la Constitución. Según el segundo argumento, las normas acusadas contemplan la creación de una carga fiscal que mezcla características propias de los impuestos y de las contribuciones parafiscales. El demandante desarrolla los cargos en los siguientes términos:

1. El demandante asevera que en la sentencia C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil) se señaló que “[...] el Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF– no es el mismo Impuesto a las Transacciones Financieras decretado durante la emergencia económica de 1998; por lo cual, no le son aplicables al Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF– los mismos criterios expuestos para el Impuesto a las Transacciones Financieras en la Sentencia C-136 de marzo 4 de 1999, Magistrado Ponente doctor José Gregorio Hernández Galindo, que interpretó que la Contribución a las Transacciones Financieras creada en el Decreto Legislativo 2331 de 1998 de la emergencia económica de 1998, era un impuesto y no una contribución”¹.

Hecha esta aclaración, el actor asegura que de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional [...] el impuesto se fundamenta en el principio de la generalidad por cuanto es una prestación pecuniaria de carácter unilateral por no constituir una remuneración por prestaciones determinadas, es de carácter obligatorio, carece de destinación específica, su tarifa es definida por la autoridad de representación popular que la impone, hace parte del presupuesto, se somete a control fiscal, su cuantía es necesaria para cubrir los gastos públicos y es administrado por el Estado”².

No obstante, en su opinión el GMF no cumple con estas características dado que:

1.1. Carece de generalidad porque “[...] se creó a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman que son los sujetos pasivos del Gravamen, junto con el Banco de la República, de acuerdo con el artículo 875 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000”³. En consecuencia, señala que la imposición de un gravamen aplicable únicamente a un sector económico, desafía este principio, al igual que el derecho a que las cargas tributarias sean igualitarias y equitativas.

1.2. Tiene destinación específica, según lo prescrito por el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 demandado. En efecto, [...] la Ley no definió expresamente si tal destinación específica en su totalidad era para inversión social, de acuerdo con el artículo 359 numeral 2 de la Constitución Política de Colombia, o en realidad era gasto público social, de acuerdo con el artículo 350 de la Constitución Política de Colombia, y debió estar en la Ley de apropiaciones como inversión social y no como gasto público social”⁴.

2. El demandante señala que “[l]a Corte Constitucional en Sentencia C-1179 de noviembre 8 de 2001, Magistrado Ponente, doctor Jaime Córdoba Triviño (sic) definió las contribuciones parafiscales como gravámenes obligatorios que no implican remuneración de un servicio prestado por el Estado, no afectan a todos los ciudadanos, sino únicamente a un grupo económico determinado, tienen una destinación específica en cuanto se utilizan para el beneficio del sector económico que soporta el gravamen, no se someten a normas de ejecución presupuesta y son administrados por órganos que hacen parte de ese mismo renglón económico”⁶.

Sin embargo, en su opinión, el GMF mezcla indiscriminadamente características de los impuestos y de las contribuciones parafiscales, lo cual lo hace contrario a la Carta Política. En

efecto, en su opinión:

2.1. El sujeto pasivo del GMF son los usuarios del sistema financiero, lo cual es una característica de las contribuciones parafiscales.

2.2. “El sujeto activo es el Estado, a través de la Dirección General del Tesoro Nacional [y la administración de los recursos obtenidos corresponde a] la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”⁷, lo cual es una característica de los impuestos.

2.3. “El hecho generador es la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia, según el artículo 871 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000”⁸, lo cual es una característica de las contribuciones parafiscales o de las tasas.

2.4. La tarifa es del tres por mil y no es deducible de la renta bruta de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, característica común a impuestos, tasas y contribuciones.

2.5. “La base gravable está integrada por el valor total de la transferencia financiera mediante la cual se dispone de los recursos, según el artículo 874 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000”⁹, característica de las contribuciones parafiscales y de las tasas.

2.6. “La destinación específica en beneficio del sector económico que soporta el gravamen, los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman, no fue determinada en la Ley. Esta característica, que es inherente a la contribución parafiscal, no determinada en la Ley, conlleva a la violación de la Constitución Política de Colombia”¹⁰.

2.7. El artículo 2° de la Ley 633 de 2000 prevé la destinación específica de los recursos obtenidos por medio del GMF a terceros que no han contribuido en su aporte. Hay por lo tanto una destinación específica de un impuesto, lo cual, en opinión del demandante, es contrario a la Constitución según lo indicado antes.

2.8. El GMF se encuentra contenido en las normas presupuestales, según lo dispuesto en el artículo 3° de la Ley 633 de 2000 acusado, lo cual es una característica de los impuestos.

El demandante concluye que el GMF “[...] es una contribución parafiscal por el sujeto pasivo, por el hecho generador, por la tarifa, por la base gravable. Pero es una contribución parafiscal imperfecta por cuanto el sujeto es el Estado a través de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; y no administrado por un órgano que haga parte del mismo renglón económico, los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman”¹¹. Así, en tanto que contribución parafiscal, el GMF vulnera el artículo 338 de la Constitución pues los artículos que la desarrollan, acusados en esta oportunidad, no determinan su destinación específica.

Por último, “[...] para aumentar la inequidad, los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman, fuera de no percibir como sector económico afectado el beneficio que le corresponde, tienen la carga de la no deductibilidad del Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF, establecida en el artículo 872 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000; carga que se convierte en un 135%, sin recibir como sector económico ningún beneficio”¹².

IV. INTERVENCIONES DE AUTORIDADES PUBLICAS

Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de este Ministerio, intervino por medio de apoderada para solicitar que se declare la exequibilidad de las normas acusadas.

Respecto de la “Supuesta violación de los principios de igualdad y equidad” la interviniente sostiene que “[...] el actor no enfoca un argumento coherente que exprese objetivamente la razón por la cual el gravamen a los movimientos financieros viola los principios de igualdad y equidad, simplemente se limita a expresar que se dirige exclusivamente a los usuarios del sistema financiero. Por tanto, el hecho de que el gravamen a los movimientos financieros, tenga como sujeto pasivo del mismo, a los usuarios del sistema financiero, para nada viola los principios de equidad e igualdad, pues dentro de la potestad legislativa en orden a la configuración de un tributo, es plenamente viable que indique los sujetos activos, pasivos, hecho generador, base gravable y tarifas”¹³.

Afirma que para que exista una vulneración de los principios de igualdad y equidad tributaria es necesario que se compare el grupo que soporta la carga tributaria con el que no la soporta

y que se demuestre que ambos se hallan en las mismas condiciones, cosa que no ocurre respecto del GMF.

Hace mención de la Sentencia C-1295 de 2001 (M.P. Alvaro Tafur Galvis) en la que se analiza el principio de legalidad respecto de los impuestos y concluye que “no existe parámetro que dé lugar a que por determinación del sujeto pasivo por parte del legislador, en el Gravamen a los Movimientos Financieros, en las normas demandadas, se vulneren los principios de equidad e igualdad, cuando por el contrario en aras de los mismos, solamente quienes disponen de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorro, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y giros de cheques de gerencia, constituyen sujetos pasivos del mismo”¹⁴.

Acerca de la “Presunta configuración del gravamen a los movimientos financieros como una contribución imperfecta”¹⁵ la interviniente sostiene que, de acuerdo con lo ya indicado, es evidente que dicho gravamen es un impuesto y que por lo tanto carece de sentido demostrar que no se trata, por lo tanto, de una contribución parafiscal imperfecta.

Sobre la “Supuesta destinación específica del gravamen a los movimientos financieros” la interviniente señala que “[...] el Gravamen a los Movimientos Financieros es un impuesto nacional, y que frente al mismo, si bien es cierto, constituye una renta nacional que no puede tener destinación específica, se exceptúa de dicha regla, las destinadas para inversión social”¹⁶. Adiciona que en estos términos, las normas acusadas se ajustan a lo prescrito en los artículos 350 y 359 de la Carta Política.

V. INTERVENCIÓN CIUDADANA

Intervención del ciudadano Juan de Dios Bravo González en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

El interviniente inicia señalando que si bien en las Sentencias C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), C-1107 de 2001 (M.P. Jaime Araujo Rentería), C- 828 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), C-1295 de 2001 (M.P. Alvaro Tafur Galvis), la Corte conoció de demandas contra la dispuesto en la Ley 633 de 2000 sobre el GMF, no se está en esta oportunidad frente a una cosa juzgada.

Señala que el cargo según el cual al GMF se le dio el nombre equivocado de impuesto en vez de llamarlo contribución parafiscal sería atendible si no existieran las sentencias citadas en las que la Corte Constitucional ha considerado que el GMF obedece a la categoría de los impuestos y no de las contribuciones parafiscales.

Sostiene que el cargo según el cual el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 acusado ha debido diferenciar entre gasto social e inversión social no tiene asidero en la medida en que el artículo 41 de la Ley Orgánica del Presupuesto contiene y define el primero de dichos términos.

Respecto de la naturaleza del GMF afirma que en efecto se trata de un impuesto y que por lo tanto tiene la condición de ser general pues “[...] potencialmente cualquier persona puede ser sujeto del [mismo], pero sólo lo será efectivamente en cuanto sea usuario del sistema y realice las transacciones financieras indicadas por la ley como generadoras del gravamen, o se trate de una entidad que forma parte de dicho sistema”¹⁷.

El interviniente sostiene que se presenta una vulneración al principio de igualdad pero no en razón de quienes son obligados a su pago sino debido a las exenciones consignadas en el artículo 879 del Estatuto Tributario, según la adición realizada por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, acusado en esta oportunidad. Indica que si bien la Corte ya se ha pronunciado sobre la exequibilidad de algunas de estas exenciones, ello no impide que se haga un estudio de constitucionalidad de las restantes.

Frente al principio de equidad, el ICDT sostiene que si bien la Corte ha indicado que se trata de un impuesto indirecto, el GMF tiene la condición de impuesto directo debido a que afecta de manera directa el patrimonio de quienes se definen como sujetos activos de su pago. En efecto, “[l]a definición del hecho generador como toda operación de retiro de recursos mediante cualquier modalidad que implique disposición de ellos, demuestra que no está construido sobre negocios jurídicos, razón por la cual no se le puede ubicar como un impuesto a las transacciones, ni sobre los gastos o los consumos”¹⁸.

Asegura que se encuentra ya demostrado que el GMF trae repercusiones negativas profundas para el desempeño de la economía. Concluye así que “[...] este incremento al Impuesto sobre la Renta [el causado por el GMF] no guarda proporción con la rentabilidad real, puesto que su cuantía depende del volumen de operaciones bancarias que deba realizar

la empresa, las que a su turno, dependen de las características particulares del negocio, relativo al flujo de caja y a la rotación de inventarios”¹⁹.

Por lo tanto, el ICDT solicita que se declare la inexecutable del GMF por considerarlo injusto y carente de técnica jurídica.

VI. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

La Procuradora General de la Nación (E) solicitó en su concepto que se declare la executable de las normas acusadas.

Señala que en las Sentencias C-992 y C-1295 de 2001 la Corte se pronunció sobre la naturaleza del GMF y que en la C-1297 de 2001 declaró la executable de los numerales 9 y 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, de acuerdo con la adición del artículo 1° de la Ley 633 de 2000. De esta manera, indica que los cargos serán analizados teniendo en cuenta que esta Corporación reconoció ya el carácter de impuesto del GMF.

Indica que “[t]anto de la manifestación expresa del legislador, como de los elementos del gravamen, puede deducirse que se trata de un impuesto de carácter nacional y no de una renta parafiscal, que como lo ha manifestado en reiteradas ocasiones la Corte Constitucional, son recursos administrados por fuera del presupuesto nacional y en beneficio de los mismos sujetos obligados el tributo. En el presente caso, es un típico impuesto cuyo sujeto activo es la Nación (Sentencia C-1295 de 2001)”²⁰.

La Vista Fiscal hace mención de los principios de igualdad y equidad en materia tributaria y luego sostiene que “[c]on respecto al carácter del impuesto, inescindible de los dos principios anteriores, no encuentra este Despacho disconformidad con las normas superiores, por cuanto se grava indistintamente a los usuarios del sistema financiero, en cuanto a las transacciones que éstos realicen, con las excepciones establecidas en la norma, es decir, se cumple a cabalidad el principio de generalidad que el actor aduce como vulnerado”²¹.

Agrega que “[...] el carácter de general [de un impuesto] hace referencia a la obligación de todo ciudadano que se encuentra en la situación de hecho determinada por el legislador, a pagar tributo, en las condiciones fijadas por él”²².

Respecto de la afirmación sostenida por el actor en el sentido de que las normas acusadas

vulneran la Constitución por prever la destinación específica de parte de los recursos obtenidos por medio del GMF la Vista Fiscal afirma que la diferencia que se postula en la demanda entre inversión social y gasto social utiliza inadecuadamente categorías propias del sector privado.

Adiciona que la inversión social es, de acuerdo con el artículo 359 de la Constitución, una de las excepciones al principio general según el cual no habrá rentas nacionales de destinación específica.

VII. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. Competencia

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 la Corte Constitucional es competente para conocer de las demandas de inconstitucionalidad contra normas de rango legal, como las que se acusan en la demanda que se estudia.

2. El problema jurídico que se plantea

El demandante sostiene que el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), consagrado en los artículos 1°, 2°, 3° y 55 de la Ley 633 de 2000, vulnera el Preámbulo y los artículos 2°, 13, 95 numeral 9°, 338, 350, 359 y 363 de la Constitución Política porque (i) se trata de un impuesto contrario a la igualdad y a la equidad; (ii) contempla que parte de los recursos que se obtengan con su recaudo, tienen una destinación específica que no cumple con las condiciones establecidas en la Carta; y (iii) en su consagración normativa, el legislador mezcló rasgos propios de los impuestos y de las contribuciones parafiscales.

Con el propósito de facilitar el juicio de constitucionalidad de las normas acusadas, la Corte habrá de determinar, en primer lugar, si el GMF presenta las características propias de los impuestos o si mezcla rasgos de este tipo de cargas tributarias con características inherentes a las contribuciones parafiscales, como lo sostiene el demandante. Luego analiza si la destinación a ciertos fines de parte de los recursos obtenidos con base en el recaudo del GMF, viola la prohibición de que no haya rentas nacionales con destinación específica. Por último, estudia el alcance de la igualdad y de la equidad en el ámbito tributario y se determina si el GMF las vulnera en la medida en que se trata de una carga tributaria de la

cual es responsable un sector de la sociedad que no es el directo beneficiario de la misma.

En concreto, corresponde a la Corte Constitucional absolver los siguientes tres interrogantes jurídicos: ¿reúne el GMF las características de los impuestos establecidas en la Carta Política o por el contrario, contraviene el artículo 359 de la Constitución por ser una contribución parafiscal que no cumple las condiciones constitucionales de estas exacciones? ¿responden las erogaciones que se contemplan en el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 a la condición de inversión social en los términos prescritos en el numeral 2° del artículo 359 de la Constitución? ¿es el GMF contrario a la igualdad y a la equidad en materia tributaria, es decir, contraviene la Constitución en sus artículos 2°, 13, 95 numeral 9° y 363?

3. Consideraciones

3.0. El alcance de la demanda. Inhibición parcial por ausencia de cargos

La Corte Constitucional ha puesto de presente que la efectividad del derecho político a presentar una acción pública de inexecuibilidad depende de que las razones sobre las que se funda la demanda respectiva sean “claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes”²³. La jurisprudencia constitucional ha señalado que la especificidad depende de que exista “una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política”²⁴. Por su parte, la pertinencia supone que “el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado”.

Así pues, antes de proceder al estudio de los cargos descritos, esta Corte estima necesario analizar si la demanda de la referencia cumple con dichos requisitos respecto de todas las normas acusadas debido a que el actor solicita que se declare la inexecuibilidad del artículo 1° de la Ley 633 de 2000, que a su vez se compone de doce artículos (del 870 al 881), los cuales se adicionan al Estatuto Tributario (E.T.).

Esta Corporación encuentra que los cargos formulados por el actor no son específicos respecto del contenido de los artículos 879, 880 y 881 del E.T. que versan, respectivamente, sobre las exenciones al GMF, las situaciones en las que el Banco de la República actúa como agente retenedor de este impuesto y las ocasiones en que habrá derecho a la devolución del mismo. En efecto, las razones que presenta el actor para solicitar la declaratoria de

inexequibilidad de los doce artículos de los que se compone el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, no recae sobre estos contenidos normativos sino sobre la configuración legislativa del GMF, es decir, sobre los artículos 870 a 878 adicionados al E.T. Por lo tanto, los argumentos respecto de los restantes artículos formalmente demandados (879, 880 y 881 del E.T.), no son específicos ni pertinentes.

Igual acontece con los artículos 3° y 55 de la Ley 633 de 2000 (que versan, respectivamente, sobre la posibilidad de que los recaudos del GMF y sus rendimientos sean depositados en una cuenta especial de la Dirección del Tesoro Nacional hasta tanto sean apropiados en el Presupuesto General de la Nación en las vigencias fiscales correspondientes a su recaudo y en las subsiguientes, y sobre la exclusión de dicho gravamen de la participación que les corresponde a los municipios en los ingresos corrientes de la Nación hasta el año 2009), cuyo contenido no guarda relación alguna con los argumentos presentados por el actor.

En este orden de ideas, la Corte Constitucional habrá de inhibirse para conocer de la exequibilidad de los artículos 879, 880 y 881 del ET, adicionados por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, y de los artículos 3° y 55 de la misma ley.

Adoptada esta decisión, procede la Corte al análisis de los cargos formulados contra los artículos respecto de los cuales es procedente la demanda de la referencia, es decir, los artículos 870 a 878 del ET, adicionados por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, y del artículo 2° de la misma ley.

3.1. La naturaleza del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF)

3.1.1. El demandante sostiene que en la configuración que se hace del GMF en los artículos acusados, se mezclan características propias de los impuestos y de las contribuciones parafiscales, lo cual conduce a que se vulnere la Constitución en la medida en que se extraen recursos de un sector específico de la economía y se les da una destinación diferente a la de revertir en beneficio de dicho sector.

La Corte considera pertinente hacer una referencia a las ocasiones en que se ha pronunciado sobre la exequibilidad de normas que reglamentan el GMF antes de abordar el análisis de los cargos enunciados. En efecto, esta Corporación ha conocido en cuatro oportunidades demandas contra este gravamen consagrado en la Ley 633 de 2000, a saber:

3.1.1.1. En la Sentencia C-828 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño), la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 879 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, parcialmente demandado. El actor sostenía que la disposición contemplada en el literal 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, según la cual se encuentran exentos del GMF “[l]as operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administración del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso” (las subrayas corresponden al aparte demandado), era contrario a la igualdad porque no incluía dentro de la exención los pagos realizados por las Empresas Prestadoras de Salud, las Administradoras de Régimen Subsidiado y las Instituciones Prestadoras de Salud a pesar de que, por sus características, debían quedar cobijadas por la norma. La Corte declaró la exequibilidad del aparte acusado “en el entendido de que la exención comprende las transacciones financieras que se realicen entre las EPS y las IPS y entre las ARS y las IPS con motivo de la prestación del Plan Obligatorio de Salud”, de manera que los recursos que no quedaran cobijados por la exención fueran los que correspondían a las utilidades de tales instituciones.

3.1.1.2. En la Sentencia C-992 de 2001 (M.P. Rodrigo Escobar Gil), la Corte conoció de una demanda interpuesta por quien es demandante en esta ocasión contra los mismos artículos de la Ley 633 de 2000 acusados en el proceso de la referencia. En esa oportunidad, el demandante sostuvo que las normas acusadas vulneraban los artículos 215 y 357 de la Carta porque si bien el GMF era el mismo impuesto a las transacciones financieras decretado en la emergencia económica de 1998, no había obtenido la condición de impuesto ordinario dentro del año siguiente a la declaratoria de la emergencia económica. La Corte señaló que “[c]uando, vencido el término previsto en la Constitución, el Congreso no otorga el carácter de permanente al tributo, el mismo pierde su vigencia, esto es, deja de existir en el ordenamiento jurídico. Lo anterior no quiere decir, sin embargo, que habiéndose establecido un tributo mediante decreto de emergencia económica, y si el Congreso no le otorga el carácter de permanente dentro del año siguiente, tal impuesto, en sus modalidades de hecho y base gravables, sujetos pasivos, etc., quede, hacia el futuro, excluido de manera definitiva del ordenamiento jurídico, de manera que no pudiese el Congreso, en ejercicio de sus competencias ordinarias establecer un gravamen que tuviese las mismas características”,

argumento con base en el cual declaró la exequibilidad de las normas acusadas por el cargo señalado.

3.1.1.3. En la Sentencia C-1107 de 2001 (M.P. Jaime Araujo Rentería) la Corte declaró la exequibilidad del numeral 1º del artículo 879 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 1º de la ley 633 de 2000. El demandante sostenía que la norma acusada vulneraba los artículos 13, 95-1, 95-9, 333, 335 y 363 de la Constitución Política porque consagraba una exención tributaria que beneficiaba tan solo a un sector de la economía, de manera contraria a los principios que rigen el sistema tributario. La Corte adelantó en esa oportunidad un análisis de las condiciones de constitucionalidad de las exenciones tributarias y de su función en tanto que mecanismos para la promoción de determinados propósitos de política económica, y concluyó que la exención no era discriminatoria porque “[...] está dada a favor de todas las personas –naturales o jurídicas– que sean titulares de cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda de cualquier índole”.

3.1.1.4. En la Sentencia C-1295 de 2001 (M.P. Alvaro Tafur Galvis), la Corte conoció de una demanda contra los artículos 870 a 881 del Estatuto Tributario, adicionados por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000, con el argumento según el cual las normas acusadas no determinan de manera directa el sujeto activo del GMF. La Corte señaló que “[...] el artículo 1º de la Ley en estudio señala a la Nación como acreedor del Gravamen que crea, como quiera que i) el artículo 877 del Estatuto Tributario, obliga a los agentes retenedores del Gravamen a los Movimientos Financieros a “depositar las sumas recaudadas a la orden de la Dirección General del Tesoro Nacional, en la cuenta que ésta señale para el efecto”, ii) el artículo 878 ídem, confiere a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, (...) las facultades consagradas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión, devolución y cobro (...)” del gravamen, y iii) el artículo 3º de la ley en estudio dispone que “[l]os recaudos del Gravamen a los Movimientos financieros y sus rendimientos serán depositados en una cuenta especial de la Dirección del Tesoro Nacional hasta tanto sean apropiados en el Presupuesto General de la Nación en las vigencias fiscales correspondientes a su recaudo y en las subsiguientes (...)”. Con base en ese argumento, la Corte declaró la exequibilidad de las normas acusadas por el cargo analizado.

3.1.2. En esta oportunidad, el demandante cuestiona la premisa de la que parten las sentencias referidas, es decir, que el GMF tenga la condición de impuesto, tal como lo indicó

el legislador en el texto de las normas acusadas.

En la jurisprudencia constitucional existe claridad sobre este tema. En efecto, en la Sentencia C-136 de 1999 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) la Corte se pronunció sobre la exequibilidad del Decreto 2331 de 1998, expedido en el marco del estado de emergencia, contemplado en el artículo 215 de la Constitución. El artículo 29 de dicho decreto, contemplaba la creación de la “contribución sobre transacciones financieras”²⁶. La Corte señaló en esa oportunidad que si bien el artículo 29 del Decreto 2331 de 1998 daba a entender que la carga tributaria allí descrita era una contribución parafiscal, en realidad se trataba de un impuesto debido a que dicho artículo establecía “como sujetos pasivos de la contribución a los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, y como beneficiario al sistema mismo”, es decir, porque los contribuyentes eran diferentes de los beneficiarios.

También se puso de presente que el impuesto descrito tenía las siguientes características:

- Los sujetos pasivos del impuesto son, como lo expresan los artículos 29 y 31 del Decreto bajo estudio, los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, pero también lo son, miradas las operaciones sobre las cuales aquél se causa, los establecimientos de crédito y las instituciones financieras. Que así se haya dispuesto no es contrario a la Constitución, pues lo que exige su artículo 338 es que el legislador, al crear el tributo, determine éste y los otros elementos integrantes del mismo.
- El hecho gravable está conformado por las operaciones expresamente contempladas en el artículo 29 del Decreto Legislativo. Tales transacciones pueden ser gravadas sin que por eso se viole la Carta Política.
- La base gravable del tributo ha sido expresamente estipulada en el texto del Decreto: está constituida por el monto de las transacciones que se realicen. Y ello, en tanto se define de manera clara y terminante, no es contrario a la Carta Política.
- En lo relacionado con la tarifa del impuesto, su análisis constitucional se adelantará a propósito del examen del artículo 30 del Decreto en revisión.”²⁷

3.1.4. El GMF se asemeja a la “contribución sobre transacciones financieras” contenida en el

artículo 29 del Decreto 2331 de 1998 en los siguientes aspectos: i) el sujeto activo es la Nación²⁸; ii) los sujetos pasivos son los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman²⁹; iii) el hecho gravable o generador consiste en la realización de las transacciones financieras que describe la norma³⁰; iv) la base gravable es el monto de las transacciones realizadas³¹ y v) la tarifa es un porcentaje de tales transacciones³².

De esta manera los artículos acusados, dan pleno cumplimiento al artículo 338 de la Constitución, según el cual la ley debe fijar, directamente, “los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

3.1.5. El demandante cuestiona, en particular, que los sujetos pasivos del GMF constituyan un sector de la economía, los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman, porque ello atenta contra la “generalidad de los impuestos”. Afirma que el hecho de que se grave a un sector en particular es una característica inherente de las contribuciones parafiscales.

La Corte constata que el principio de la generalidad en materia tributaria no se encuentra consagrado de manera expresa y específica en el texto de la Constitución pero está implícito en los principios constitucionales de orden tributario, en especial, el principio de igualdad y el deber general de contribuir. La Constitución prevé que uno de los deberes de la persona y del ciudadano consiste en “[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (art. 95-9) y que el sistema tributario “se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” (art. 363 C.P.).

Por vía jurisprudencial, se ha puesto de presente que “[l]a 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”. Por ello, “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”³³.

De lo anterior se deduce que el principio de generalidad del tributo se refiere a que todos los potenciales contribuyentes, a la luz de los criterios utilizados por el legislador al crear un impuesto, sean incluidos dentro de la definición abstracta de los sujetos pasivos de dichos impuestos, la cual debe ser razonable y debe obedecer a una finalidad compatible con la Constitución. De esta manera, el principio de generalidad de los impuestos no exige que el sujeto pasivo definido en las leyes sea el mismo para los distintos impuestos sino que todas las personas puedan potencialmente llegar a ser sujetos pasivos de cada impuesto. Ello es precisamente lo que sucede con el GMF: cualquier persona, sin importar el sector económico al cual pertenezca ni su actividad específica, que realice la conducta gravada debe pagar el impuesto de tal manera que todos son potencialmente sujetos contribuyentes cuando se dé el hecho generador del mismo.

La generalidad del impuesto no exige que todos los impuestos deban tener como sujetos pasivos a todas y cada una de las personas sin consideración a la naturaleza, las características y la finalidad de cada carga tributaria, tal como lo supone el demandante. Por el contrario, esta Corporación ha reconocido que el legislador goza de amplia potestad de configuración en esta materia. Así, “[e]n desarrollo de las facultades previstas en los artículos 150-12 y 338 del Ordenamiento Superior al poder legislativo le ha sido conferida la potestad para imponer contribuciones fiscales o parafiscales y fijar los elementos configurativos de dicha obligación, atribución que debe ser ejercida con arreglo a los principios del sistema tributario”³⁴, es decir “los hechos y bases gravables, los sujetos activos, los sujetos pasivos y las tarifas correspondientes”³⁵.

Por lo tanto, el GMF reúne la característica de generalidad de los impuestos.

3.1.6. Además, para el demandante, el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 determina que parte de lo recaudado con base en el GMF tendrá una destinación específica, lo cual, sostiene, “es inherente a la contribución parafiscal” lo que “conlleva a la violación de la Constitución Política de Colombia”. En efecto, el artículo mencionado señala que del recaudo proveniente del Gravamen a los Movimientos Financieros por los meses de enero y febrero del año 2001, un valor equivalente a dos de los tres puntos de la tarifa del impuesto será

destinado a la reconstrucción del Eje Cafetero en lo referido los sectores contemplados en dicho texto normativo³⁶.

3.1.6.1. Antes de estudiar el cargo formulado, la Corte estima necesario poner de presente que si bien el artículo en cuestión no se encuentra vigente, es procedente adelantar el respectivo juicio de constitucionalidad dado que éste aún puede estar produciendo consecuencias jurídicas. En efecto, el artículo 3° de la Ley 633 de 2000 señala que “[l]os recaudos del Gravamen a los Movimientos Financieros y sus rendimientos serán depositados en una cuenta especial de la Dirección del Tesoro Nacional hasta tanto sean apropiados en el Presupuesto General de la Nación en las vigencias fiscales correspondientes a su recaudo y en las subsiguientes. El Gobierno propondrá al Congreso de la República la incorporación de estos ingresos en la medida en que las necesidades locales así lo aconsejen, hasta que se agote su producido”. En este orden de ideas, la Corte constata (i) que este artículo deja abierta la posibilidad de que los recursos provenientes del recaudo del GMF destinados a la reconstrucción del Eje Cafetero, sean utilizados en vigencias posteriores a la del 2001; (ii) que no existe, por lo tanto, razón alguna para presumir que los mismos fueron utilizados ya en su totalidad; y (iii) que si bien el Fondo de Reconstrucción del Eje Cafetero (FOREC) se encuentra en proceso de liquidación, la Ley 633 de 2000 no determina el órgano del Estado que tendrá a cargo la ejecución de los recursos provenientes del GMF de manera que existe la posibilidad de que en la actualidad haya otras entidades o personas jurídicas cumpliendo dicha función.

3.1.6.2. Respecto del cargo expresado por el demandante, la Corte encuentra que si bien es cierto que la destinación sectorial es una característica “inherente a la contribución parafiscal”, puede haber algunos impuestos con destinación específica. El artículo 359 de la Constitución prohíbe que las rentas de la Nación tengan destinación específica. No obstante, el mismo artículo constitucional prevé tres excepciones a esta regla, sin que ello desnaturalice los impuestos de los cuales provienen tales rentas: (i) las participaciones previstas en la Constitución en favor de las entidades territoriales; (ii) las destinadas para inversión social; y (iii) las que, con base en leyes anteriores a la expedición de la Carta, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías.

En conclusión, es claro que la mera constatación de que un impuesto tiene destinación específica, no lo hace contrario a la Carta. Para que un cargo de constitucionalidad de esta

naturaleza pueda prosperar, es necesario, además, que se demuestre que se trata de un impuesto nacional que no se ajusta a ninguna de las excepciones que describe el artículo 359 de la Constitución³⁷.

3.1.7. Las anteriores consideraciones permiten concluir que la configuración que se hace del GMF en las normas acusadas en tanto que impuesto nacional, es ajustada a la Carta Política, de manera que el cargo estudiado no está llamado a prosperar. Si bien este argumento muestra que el que una renta tenga destinación específica no le resta su naturaleza de impuesto, es insuficiente para responder a otro de los cargos que plantea el actor según el cual el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 acusado no cumple las condiciones establecidas en la Carta para la consagración de un impuesto con destinación específica. Esa es la cuestión que pasa a analizar la Corte.

3.2. La destinación de parte del impuesto a un fin específico. Gasto público social e inversión social.

3.2.1. El demandante sostiene que el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 vulnera la Constitución porque contempla la destinación específica de parte de los recursos obtenidos con base en el GMF durante los meses de enero y febrero de 2001, lo cual no se ajusta a los criterios establecidos en el artículo 359 de la Carta, y porque las erogaciones previstas en dicha norma constituyen gasto público social –según los términos del artículo 350 de la Constitución³⁸– y no inversión social –de acuerdo con lo prescrito en el numeral 2° del artículo 359 de la Constitución–.

3.2.2. La Corte Constitucional ha señalado que para que pueda justificarse la consagración de una renta nacional de destinación específica, de acuerdo con la excepción que consagra el numeral 2° del artículo 359 de la Constitución, es necesario “probar que las necesidades sociales o el objetivo social que se pretenderían atender con cargo a una renta de destinación específica, no obstante tener carácter prioritario, no pueden razonable y adecuadamente satisfacerse a través del proceso normal de presentación, aprobación y ejecución del presupuesto y de planificación de la acción pública. En verdad, la excepción a la prohibición general sólo está llamada a tener curso favorable cuando la imperatividad y la necesidad de una determinada inversión social, arriesga objetivamente con malograrse si la misma ha de sujetarse al proceso hacendístico general”³⁹.

Esta Corporación también ha puesto de presente que la determinación de lo que es inversión social, “no resulta de un ejercicio semántico” pues “no siempre es fácil distinguir dentro del género gasto social, lo que tiene que ver con la inversión y lo que concierne al funcionamiento”⁴⁰, es decir, la inversión social es una especie que pertenece al género del gasto social⁴¹.

3.2.3. Así pues, procede la Corte a determinar si la destinación específica que se contempla en dicha norma corresponde a un gasto social principalmente de funcionamiento, como lo sostiene el accionante, o si se trata de una inversión social como lo exige el inciso 2° del artículo 359 de la Constitución.

3.2.4. El artículo 2° de la Ley 633 de 2000 acusado estipula que “[d]el recaudo proveniente del Gravamen a los Movimientos Financieros por los meses de enero y febrero del año 2001, un valor equivalente a dos (2) de los tres (3) puntos de la tarifa del impuesto será destinado a la reconstrucción del Eje Cafetero en lo referido a financiar vivienda de interés social y otorgar subsidios para vivienda, a la dotación de instituciones oficiales de salud, a la dotación educativa y tecnológica de los centros docentes oficiales de la zona afectada, a la concesión de créditos blandos para las pequeñas y medianas empresas asociativas de trabajo en tanto fueron afectadas por el terremoto y el vandalismo y a los fondos previstos en el Decreto 1627 de 1996 para organizaciones existentes antes del 25 de enero de 1999 en Armenia y Pereira”.

3.2.4.1. La Corte constata que si bien no hay argumento alguno del Gobierno Nacional orientado a demostrar que las inversiones que se contemplan en el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 no podían ser razonable y adecuadamente satisfechas a través del proceso hacendístico general, la jurisprudencia constitucional proporciona información suficiente de las razones que justifican la consagración de manera temporal de la renta nacional de destinación específica que contempla el artículo 2° de la Ley 633 de 2000.

En efecto, en la Sentencia C-216 de 1999 (M.P. Antonio Barrera Carbonell) la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del Decreto Legislativo N° 195 del 29 de enero de 1999, “por el cual se decreta el estado de emergencia económica, social y ecológica por razón de grave calamidad pública”, debido al terremoto que se produjo el día 25 de enero de 1999 que afectó gravemente varios municipios de los departamentos de Caldas, Quindío,

Risaralda, Tolima y Valle del Cauca.

3.2.4.2. Si bien el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 no se enmarca dentro del contexto del estado de emergencia económica, social y ecológica, sí obedece a la aplicación de una herramienta presupuestal exceptiva, la consagración de rentas nacionales de destinación específica, con el propósito de poder continuar dándole respuesta a las necesidades de una región afectada por una catástrofe natural. Inicialmente, estas necesidades fueron atendidas por medio de la declaratoria del estado de excepción cuya exequibilidad fue declarada en la Sentencia C-216 de 1999. No obstante, es claro que los requerimientos generados por una catástrofe natural de tal dimensión, no pueden ser satisfechos en el corto plazo.

3.2.4.3. En este orden de ideas, la Corte constata que el propósito del artículo 2° de la Ley 633 de 2000 acusado, era el de garantizar los recursos necesarios para concluir las labores de reconstrucción del eje cafetero, lo cual justificaba que se hiciera uso del mecanismo hacendístico exceptivo contemplado en el numeral 2° del artículo 359 de la Constitución.

3.2.5. El actor aduce que el artículo citado destina parte del GMF a gasto social pero no a inversión social, por lo cual esta Corporación encuentra pertinente analizar la diferencia entre la inversión social y el gasto público social, en especial si ésta consiste en que mientras que la inversión es recuperable el gasto no lo es, como lo argumenta el actor.

3.2.5.1. Esta Corporación encuentra que las erogaciones que contempla el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 corresponden al concepto de inversión porque no constituyen gasto de funcionamiento, versan sobre programas que benefician de manera directa a sectores de la población expuestos o vulnerables en razón de la catástrofe acaecida, los cuales son sus destinatarios, y presentan una alta tasa pública de retorno. Cabe adicionar que dichas erogaciones buscan garantizar la realización de fines constitucionales que presentan una sensible orientación social, tales como el derecho a la educación (arts. 27 y 67 de la C.P.), el derecho a la salud (art. 49 de la C.P.), el derecho a la vivienda digna (art. 51 de la C.P.), la promoción del acceso a la propiedad (art. 60 de la C.P.), entre otros.

3.2.5.2. No obstante lo anterior, se debe analizar si el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 es parcialmente inconstitucional cuando hace referencia a “la dotación de instituciones oficiales de salud [y] a la dotación educativa y tecnológica de los centros docentes oficiales de la zona afectada, dado que la “dotación” pertenece al concepto de los gastos de funcionamiento y no

de inversión.

Esta Corporación considera que la norma acusada se ajusta a la Constitución siempre y cuando se entienda que la dotación a la que hace referencia tiene por objeto que las instituciones oficiales de salud y los centros docentes oficiales incrementen sus activos fijos inherentes a sus funciones con proyección social, tales como quirófanos, herramientas de laboratorio y otros equipos, en el campo de la salud, o como computadoras, técnicas audiovisuales y otros instrumentos pedagógicos, en el de la educación. En efecto, en el ámbito de la salud y de la educación hay aspectos de la dotación que por sus características y su repercusión en la prestación de estos servicios de contenido social, pueden ser considerados como inversión social. Claramente, la dotación de que trata esta norma no es la meramente administrativa.

3.2.5.3. Respecto del argumento expresado por el actor según el cual las erogaciones previstas en el artículo 2° de la Ley 633 de 2000 constituyen gasto y no inversión porque no son recuperables, la Corte coincide con el Procurador en el sentido de que el demandante llega a esta conclusión porque utiliza categorías propias de la actividad económica privada para juzgar la acción que el Estado se proponía adelantar por medio de la consagración, en el artículo 2° de la Ley 633 de 2000, de una renta de destinación específica de carácter temporal.

En efecto, la tasa privada de retorno mide la rentabilidad de una inversión que realiza un agente económico cualquiera (independientemente de que pertenezca al sector público, privado o solidario) con el fin de obtener una utilidad, lo cual se expresa en términos porcentuales respecto de la inversión. Lo que podría denominarse tasa pública de retorno, por su parte, es el bienestar social que genera una inversión que realiza un agente económico cualquiera (independientemente de que pertenezca al sector público, privado o solidario) con ese propósito⁴². El bienestar social se compone de innumerables elementos, parte de ellos relacionados con el nivel de satisfacción de las personas respecto de su propia existencia, lo cual es difícil de reducir a un sistema de medición numérico, a diferencia de lo que acontece con la tasa privada de retorno en sentido estricto.

De esta manera, se observa que si bien existe una relación entre la inversión privada y la pública en la medida en que ambas buscan acrecentar los recursos existentes, se presenta

también una clara diferencia entre ellas: mientras que la inversión privada busca el incremento de los recursos de la persona que la realiza, es decir, recuperar lo invertido y adicionalmente obtener una ganancia, la inversión social busca mejorar las condiciones y la calidad de vida de la población en general o de un sector de la misma, sin pretender recuperar específica y directamente lo invertido ni lograr una ganancia para el que realizó la inversión.

La obtención de tasas públicas de retorno por parte del Estado forma parte de los fines que la propia Constitución establece. En efecto, el artículo 2° de la Carta señala que uno de los fines esenciales del Estado consiste en “promover la prosperidad general” y el artículo 334 indica el Estado intervendrá en la economía, entre otros, para “conseguir el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes” y para que haya una “distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo”. Por el contrario, no hay en la Constitución norma alguna que prescriba la obligación del Estado de perseguir tasas privadas de retorno respecto de sus inversiones, sin perjuicio de que pueda realizar actividades cuya finalidad sea la consecución de utilidades, tal como sucede con las empresas industriales y comerciales del Estado.

En este orden de ideas, se concluye que la distinción absoluta e irreconciliable que el demandante pretende introducir entre inversión social y gasto público social, según la cual la primera es recuperable mientras que el segundo no lo es, resulta inadmisibles a la luz de los principios y valores consagrados en la Constitución Política.

3.3. La equidad tributaria en la Constitución y su aplicación al análisis de constitucionalidad

3.3.1. Además de los cargos anteriores, el demandante sostiene que el GMF es contrario a la Constitución porque “la imposición de un gravamen aplicable únicamente a un sector económico, desafía este principio [el de la generalidad], al igual que el derecho a que las cargas tributarias sean igualitarias y equitativas” y porque “[...] para aumentar la inequidad, los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo conforman, fuera de no percibir como sector económico afectado el beneficio que le corresponde, tienen la carga de la no deductibilidad del Gravamen a los Movimientos Financieros –GMF–, establecida en el artículo 872 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000; carga que se convierte en un 135%, sin recibir como sector económico ningún beneficio”⁴³.

Es decir, en su opinión, el GMF (i) es un impuesto específico debido a que sólo es aplicable a un sector de la sociedad el cual corresponde a los usuarios del sistema financiero y a las entidades que lo componen; (ii) es una carga tributaria que no genera beneficio directo alguno al sector que la soporta; y (iii) su tarifa es excesiva porque no es deducible del impuesto de renta.

Antes de proceder al análisis de los argumentos señalados, esta Corporación constata que si bien el actor invoca la vulneración de la igualdad y de la equidad por parte de las normas acusadas, el cargo descrito cuestiona la exequibilidad del GMF únicamente respecto del principio de equidad. En efecto, el actor argumenta que la distribución de las cargas tributarias por parte de las normas acusadas es inequitativa por colocar un peso tributario excesivo sobre un solo sector de la economía⁴⁴, sin que se haga una comparación entre los grupos afectados y los no afectados ni se indique las razones que muestran que el trato diferente es discriminatorio, lo cual es indispensable para identificar el concepto de la violación y determinar si existe una violación del artículo 13 de la Carta. En este orden de ideas, la Corte habrá de inhibirse de conocer de la exequibilidad de las normas acusadas respecto del cargo según el cual éstas son contrarias al derecho a la igualdad por ineptitud de la demanda en este aspecto⁴⁵. Así se dispondrá en la parte resolutive de esta sentencia.

Igualmente, dado que el actor cuestiona el diseño legislativo del GMF en su conjunto, corresponde a la Corte adelantar un análisis global de las normas acusadas respecto del cargo según el cual ellas contravienen el principio de la equidad tributaria consagrada en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución. Así pues, la decisión que profiera la Corte recae sobre la definición que, de manera integral se hace del GMF, y no sobre el contenido de cada una de las normas acusadas en particular⁴⁶. Si en el futuro llegaren a presentarse cargos específicos sobre cada norma o sobre parte de alguna de ellas, la Corte se pronunciará sobre su compatibilidad con la Constitución.

3.3.2. En este orden de ideas, corresponde a la Corte dar respuesta a los siguientes interrogantes: i) ¿viola la Constitución definir un impuesto que, como el GMF, es definido tomando como eje las actividades dentro de un sector económico específico, como lo es el financiero, porque establece una carga tributaria inequitativa?; ii) ¿es contrario al principio de equidad que los usuarios del sistema financiero no perciban, en tanto que integrantes de dicho sector económico, los beneficios provenientes del recaudo del GMF?; y iii) ¿contraviene

el principio de equidad tributaria el que el GMF no sea deducible de la renta bruta?

Con el propósito de dar respuesta a los anteriores interrogantes, procede la Corte (i) a precisar de qué se predica la equidad con el fin de establecer si ella es un referente para juzgar un impuesto individualmente considerado; (ii) a recoger a los criterios que ha fijado la jurisprudencia para establecer si una norma tributaria es razonable a la luz del principio de la equidad tributaria con el propósito de determinar si el GMF se ajusta a los mismos; y (iii) a determinar el alcance del principio de la equidad tributaria respecto de la distribución de las cargas y de los beneficios entre los contribuyentes con miras a analizar si en el presente caso la carga tributaria es excesiva.

De esta manera, no se detiene la Corte a analizar todos los aspectos y las implicaciones de la equidad tributaria en lo que respecta a la imposición de tributos, de un lado, y a la orientación del gasto público, de otro lado⁴⁷. Los cargos en este caso se refieren a la equidad en la imposición, no en el gasto. Para abordar las cuestiones planteadas en el presente proceso basta reiterar que el principio de la equidad establece unos límites dentro de los cuales el legislador goza de un amplio margen de configuración tanto para adoptar las políticas públicas que propendan la equidad como para conciliar la equidad con otros principios constitucionales como el de la eficiencia. No obstante, dicho margen no le permite al legislador, por ejemplo, establecer cargos o beneficios manifiestamente inequitativos.

3.3.3. La lectura del texto constitucional permite evidenciar que la equidad tributaria se predica del deber de tributar (art. 95-9), así como del sistema tributario (art. 363 de la C.P.).

3.3.3.1. La equidad tributaria se predica del deber de “[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”. Para la Corte, “el cumplimiento del deber que el Constituyente radicó en cabeza de los ciudadanos, de contribuir a la financiación de los gastos e inversiones del Estado, en una marco de equidad (artículo 95 C.P.), es asunto y problema que atañe a la sociedad en su conjunto y particularmente a las autoridades públicas, que tienen la obligación de diseñar el sistema fiscal y propender por su óptimo funcionamiento”⁴⁸.

3.3.3.2. Esta Corporación también ha sostenido que, en términos generales, los principios consagrados en el artículo 363 de la Constitución “se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico”⁴⁹, lo cual puede implicar “ciertos sacrificios en

términos de equidad tributaria concreta”⁵⁰. Los eventuales sacrificios a que pueda dar lugar una carga tributaria se ajustan a la Constitución “siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, como los mencionados en el párrafo precedente”⁵¹ pues el legislador “puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad”⁵². Por ello, “ha dicho al respecto la Corte que ‘la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla’, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro, sin que ello sea inconstitucional ‘hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad’⁵³”⁵⁴.

Este criterio, en virtud del cual tanto el sistema tributario en su conjunto como cada una de las cargas tributarias deben ser razonables y deben estar justificados en la persecución de objetivos constitucionalmente relevantes, muestra que la equidad se predica también de cada uno de los impuestos. En efecto, “[l]a Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil”⁵⁵.

3.3.3.3. Por vía jurisprudencial se ha reconocido que el principio de equidad también se predica del recaudo tributario. Por ello, “en consideración a que el principio de equidad es una pauta de conducta para la actuación tributaria, ‘el legislador tributario está obligado precisamente a considerar las distintas hipótesis susceptibles de regulación para dar a cada una de ellas adecuada respuesta’⁵⁶ y, las autoridades administrativas y judiciales que aplican las normas tributarias, dentro del debido proceso administrativo, deben examinar las circunstancias particularizadas del contribuyente, tales como las situaciones de quien incumple la obligación de firmar y presentar la declaración tributaria en el lugar establecido

para el efecto, por razones ajenas a la culpa; pues de lo contrario se establecería una diferenciación irrazonablemente gravosa para quienes objetivamente no pueden cumplir con ese deber tributario”⁵⁷.

3.3.4. La Corte Constitucional se ha pronunciado en varias ocasiones sobre la exequibilidad de normas tributarias y ha analizado si éstas son razonables a la luz del principio de la equidad, de acuerdo con las normas constitucionales pertinentes a las que se ha hecho mención.

3.3.4.1. Así, por ejemplo, esta Corporación ha sostenido que “el legislador, al momento de diseñar cualquier instrumento para que las personas contribuyan con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado [...], debe dar aplicación a principios tales como el de la equidad y justicia que exige la Constitución (artículo 95, numeral 9), para que estos mecanismos, que no necesariamente han de ser impuestos, no se conviertan en medios que hagan la situación los sujetos obligados desventajosa o gravosa”⁵⁸. La Corte señaló en esa oportunidad que “para efectos de la norma que ahora es objeto de análisis, el legislador, al efectuar la exclusión que ahora se demanda, sólo buscó dar aplicación a los principios de equidad y justicia, pues evitó que el valor de las acciones y aportes se contabilizará por duplicado, tanto en el patrimonio del socio como en el de la sociedad correspondiente”⁵⁹.

3.3.4.2. Esta Corporación también ha estudiado normas en las que se contemplan tratos irrazonables, a causa de los cuales se vulnera el principio de la equidad tributaria. Así, por ejemplo, en otra oportunidad, ella sostuvo que “[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley”⁶⁰.

3.3.5. La anterior referencia jurisprudencial permite concluir que la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no

consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

Así, por ejemplo, un impuesto de herencia cuya tarifa sea de la mitad de lo heredado, no parece *prima facie* inequitativo dado que su finalidad es esencialmente redistributiva, se genera por un hecho ajeno al esfuerzo del contribuyente y no grava hechos cotidianos. En sentido contrario, a la luz de la equidad, una tarifa generalizada del 50% sería una carga excesiva respecto del impuesto a las ventas o IVA, pues su finalidad es diferente, no específicamente redistributiva, y grava una acción cotidiana del contribuyente. De igual manera, ciertos beneficios tributarios a favor de personas que integran comunidades que hayan sido víctimas de una catástrofe natural, v.g. una exención en el pago del impuesto de renta, no parece exagerada porque facilita la integración social de estas personas y la recuperación de la zona afectada por el desastre. Por su parte, un beneficio consistente en condonar las deudas tributarias de los contribuyentes morosos es inequitativo porque premia a quienes no han cumplido con sus obligaciones en perjuicio de quienes sí lo han hecho.

Adicionalmente, la Corte ha resaltado la importancia de la equidad vertical y de la equidad horizontal en tanto que criterios “para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos”⁶¹. Así pues, se tiene que, en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad⁶².

3.3.6. El análisis jurisprudencial al que se ha hecho referencia, proporciona los criterios para analizar los argumentos expresados por el actor para sostener que las normas acusadas vulneran el principio de la equidad tributaria.

3.3.6.1. El demandante sostiene que el GMF no es equitativo porque obliga a su pago a un sector específico de la economía constituido por los usuarios del sistema financiero y las entidades que lo componen. De esta manera, el principio de equidad se vería vulnerado porque se impondría una carga exclusiva y específica a unos sujetos tan solo en virtud del sector al que pertenecen. El cargo, así planteado, toca con lo que la doctrina denomina equidad-solidaridad⁶³, la cual refiere a la dimensión distributiva de cargas y beneficios entre

grupos, zonas y sectores de la sociedad. En esta dimensión, la equidad justifica, por ejemplo, que se establezcan beneficios tributarios especiales para recuperar zonas donde habitan personas marginadas. Desde esta perspectiva, para el actor es inequitativo que la carga del GMF recaiga especialmente sobre un grupo de personas, los usuarios del sector financiero y las instituciones que integran este sector pero que se sirven de él.

La Corte encuentra sobre este particular que si bien las normas acusadas hacen referencia a un sector económico, no por ello puede concluirse que el GMF recaiga específica y exclusivamente sobre el mismo. En efecto, la lectura del artículo 871 del Estatuto Tributario señala que “[e]l hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de transacciones financieras”, lo cual permite deducir que cualquiera que las realice, independientemente del sector al que pertenezca, resulta gravado con este impuesto. De esta manera, la Corte concluye que no es contrario a la equidad que una ley tome como eje a un sector económico para el diseño de un impuesto cuya carga puede recaer sobre sujetos pasivos ajenos a dicho sector.

3.3.6.2. Lo anterior no significa que el recaudo del GMF deba beneficiar de manera directa a los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo componen, tal como lo aduce el demandante. En efecto, es del caso recordar que, como lo ha señalado la Corte Constitucional de tiempo atrás, una de las características esenciales de los impuestos consiste en que “[n]o guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente”⁶⁴.

3.3.6.3. Por último, el actor considera que el GMF es inequitativo porque no es deducible de la renta bruta, lo cual eleva su tarifa a un 135%, de manera que la carga tributaria se hace excesiva.

La afirmación según la cual, como el GMF no es deducible de la renta bruta, su tarifa se eleva a un 135%, no resulta comprensible. En efecto, una tarifa del 135% sobre la transacción implicaría que, de realizarse, el Estado absorbería el total de la misma y quedaría faltando un 35% adicional a cargo de quien la hubiese realizado, lo cual se aparta del texto acusado en virtud del cual la tarifa es del tres por mil y no del ciento treinta y cinco por ciento.

La Corte encuentra que, dada la naturaleza del GMF, una tarifa del tres por mil no es inequitativa. En efecto, dicha tarifa es baja en comparación con la base sobre la que se cobra

(la totalidad de la transacción) en consideración a que se causa cada vez el contribuyente disponga “de los recursos objeto de la transacción financiera” (art. 873 del E.T., adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000), es decir, cada vez que toma la decisión de recurrir al sistema financiero para retirar los recursos financieros con los que cuenta.

Esta Corporación estima que no hay motivo alguno que lleve a considerar que el GMF vulnera el principio de equidad por no ser deducible de la renta bruta. Por el contrario, la Corte encuentra que si el GMF fuera deducible de la renta bruta, perdería gran parte de su razón de ser. En efecto, de aceptarse la posición del actor, se tendría que los recursos pagados de acuerdo con el GMF reducirían la base de la renta bruta, lo cual implicaría el pago de un menor impuesto de renta, que es un tributo cuyas tarifas son progresivas para responder a la equidad vertical.

Adicionalmente, de ser deducible, el GMF gravaría, en la práctica, únicamente a las personas naturales de más bajos ingresos, pues los responsables del impuesto de renta sólo son las personas jurídicas⁶⁵ y las personas naturales cuyos ingresos sean iguales o superiores al mínimo gravable establecido en la ley⁶⁶. De esta manera, los beneficiarios de la deducción que el demandante reclama, serían quienes pagan impuesto de renta, lo cual vulneraría de manera evidente la equidad vertical de los tributos.

3.3.7. En este orden de ideas, la Corte Constitucional encuentra que las normas acusadas, que consagran el Gravamen a los Movimientos Financieros, no vulneran el principio de equidad tributaria consagrado en la Constitución, de manera que el cargo analizado no está llamado a prosperar.

VIII. DECISION

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

RESUELVE

Primero.- Declarar la EXEQUIBILIDAD de los artículos 870 a 878 del Estatuto Tributario, adicionados a éste por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, por los cargos analizados en esta sentencia.

Segundo.- Declarar la EXEQUIBILIDAD del artículo 2° de la Ley 633 de 2000 en el entendido de que la dotación en salud y educación a la que se hace referencia en dicho artículo corresponde a objetos que constituyen inversión social.

Tercero.- Declarase INHIBIDA para conocer de la exequibilidad de los artículos acusados respecto del cargo según el cual éstos vulneran el derecho a la igualdad.

Cuarto.- Declarase INHIBIDA para conocer de la exequibilidad de los artículos 879, 880 y 881 del Estatuto Tributario, adicionados a éste por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000.

Quinto.- Declarase INHIBIDA para conocer de la exequibilidad de los artículos 3° y 55 de la Ley 633 de 2000.

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

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO

Magistrado

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrado

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia C-734/02

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-No cumplimiento de requisitos propios de la demanda (Salvamento de voto)

CORTE CONSTITUCIONAL EN DEMANDA ORDINARIA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Competencia (Salvamento de voto)

DEMANDA ORDINARIA DE INCONSTITUCIONALIDAD-No control oficioso (Salvamento de voto)

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Rigor en el examen de la aptitud (Salvamento de voto)

COSA JUZGADA RELATIVA-Problema de seguridad jurídica y economía procesal (Salvamento de voto)

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Existencia de verdaderos cargos (Salvamento de voto)

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Contenidos normativos que solo existen en la imaginación (Salvamento de voto)

GRAVAMEN A LOS MOVIMIENTOS FINANCIEROS-Impuesto general (Salvamento de voto)

RENTAS NACIONALES DE DESTINACION ESPECIFICA-Inversión social (Salvamento de voto)

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Vigencia de norma limitada en el tiempo y no producción de efectos (Salvamento de voto)

Expediente: D-3943 Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1º, 2º, 3º y 55 inciso primero de la Ley 633 de 2000.

Magistrado Ponente:

Manuel José Cepeda Espinosa

Con el acostumbrado respeto me aparto de la posición mayoritaria de la Sala en la presente Sentencia, por cuanto considero que la Corte debió inhibirse de proferir un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustancial de la demanda.

La Corte se inhibió parcialmente respecto del artículo 1º y de los artículos 3º y 55 de la Ley 633 de 2000 y se pronunció de fondo sobre algunos partes del artículo 1º y sobre el artículo 2º. Sin embargo, estimo que la decisión inhibitoria debió comprender la totalidad de las disposiciones demandadas.

Esa posición no obedece a un mero formalismo o a un rigor excesivo en la apreciación de la demanda, sino que responde a mi criterio sobre la necesidad de preservar aspectos esenciales de nuestro sistema de control de constitucionalidad.

En este contexto, es necesario referirse, en primer lugar, a la competencia de la Corte Constitucional cuando se trata de demandas ordinarias de inconstitucionalidad. La Constitución confirió a la Corte Constitucional muy amplios poderes en orden a preservar la supremacía y la integridad del ordenamiento superior. Sin embargo, como elemento de garantía del sistema, la Corte no puede ejercer un control oficioso sobre la constitucionalidad de las leyes, sino que como presupuesto de su competencia está la demanda ciudadana. Y de modo reiterado se ha señalado por la jurisprudencia que esa demanda debe satisfacer unos requisitos mínimos para que pueda activar la competencia de la Corte.

En segundo lugar, el rigor en el examen de la aptitud de las demandas de inconstitucionalidad tiene que ver con la defensa misma de la acción ciudadana, que puede verse desvirtuada cuando se inician procesos que no respondan a verdaderos cargos de inconstitucionalidad. En efecto, el sistema colombiano tiene en su base una muy amplia legitimación para la interposición de demandas de inconstitucionalidad. Al demandante solamente se le exige acreditar la calidad de ciudadano en ejercicio, sin que tenga que establecer que tiene un interés actual en el resultado del proceso que promueve. Pero si al amparo de esa amplia legitimación se instauran demandas sin fundamento, con cargos apenas aparentes, se puede dar lugar a que, por efecto de la cosa juzgada constitucional, se

frustre la posibilidad de que en el futuro puedan plantearse demandas por quienes si tenían un verdadero interés y podrían haber articulado un cargo respecto de aspectos que la Corte puede no haber advertido al impulso de una demanda que no obstante sus deficiencias fue objeto de una decisión de fondo.

Aún cuando, para obviar la anterior objeción, el fallo de la Corte tuviese efectos de cosa juzgada relativa, existe un problema de seguridad jurídica y de economía procesal. No se justifica que el aparato jurisdiccional del Estado se movilice, que la norma se someta a una especie de interinidad, que las entidades que conforme la Constitución y a la ley están llamadas intervenir deban hacerlo, si no hay un verdadero cargo de inconstitucionalidad. Todo ese esfuerzo institucional se justifica por la necesidad de preservar la integridad del orden constitucional frente a eventuales transgresiones del mismo que se hayan formulado de una manera seria. Pero no resulta explicable ese desgaste cuando la eventual violación del orden constitucional está solo en la imaginación del demandante o es fruto de su incuria en el examen de las normas que demanda, o, finalmente, obedece a la pretensión de obtener una ventaja para sus intereses, a partir de una eventual inconstitucionalidad que él mismo no logra articular de manera coherente, pero que aspira que la Corte, en ejercicio del control integral de constitucionalidad y después de un minucioso examen, pueda encontrar.

Las anteriores consideraciones hacen, en mi concepto, imperativo, que la Corte sea rigurosa en el rechazo de las demandas que no contengan verdaderos cargos de inconstitucionalidad y que cuando se esté en presencia de cargos apenas aparentes, con base en los cuales se haya admitido una demanda, profiera una decisión inhibitoria.

Considero que en el presente caso la demanda era inepta por las siguientes razones:

1. Para que pueda estructurarse un cargo de inconstitucionalidad, el contenido normativo acusado debe estar efectivamente presente en la disposición que se demanda. Ello ocurre cuando ese contenido normativo se desprende claramente del texto acusado; o cuando, no obstante que para establecerlo se requiera un esfuerzo interpretativo, la conclusión a la que llega el actor sea medianamente razonable; o cuando el mismo corresponde al sentido en el cual la disposición ha sido aplicada de manera ordinaria por sus destinatarios. Pero ha dicho la Corte que no pueden aceptarse como base para una demanda de inconstitucionalidad las interpretaciones irrazonables que realice el actor o los

contenidos normativos que solo existan en su imaginación.

El actor cuestiona la norma que establece el Gravamen sobre los Movimientos Financieros, porque, en su concepto, el mismo grava de manera especial a un sector determinado de la economía.

Frente a tal pretensión, en la sentencia de la que me aparto en este salvamento, se propone hacer una análisis de equidad-solidaridad para evaluar la dimensión distributiva de cargas y beneficios entre grupos, zonas y sectores de la sociedad. Pero tal evaluación cabría cuando efectivamente estuviésemos en presencia de un gravamen que afecta a un determinado sector de la sociedad. En tal evento, cabría evaluar, a la luz de los principios y valores constitucionales, si existe justificación para el gravamen especial y si el mismo resulta razonable y no es desproporcionado. Pero en este caso, es claro que el gravamen se ha establecido con carácter general, esto es, a cargo de cualquier persona que realice una transacción a través del sistema financiero. Es equivocado pensar que se está gravando al sector financiero, puesto que las entidades financieras que lo componen no son destinatarios especiales del impuesto, sino que lo son, de manera general, en la medida en que realicen transacciones financieras, del mismo modo como lo es cualquier persona que se encuentre en idéntica situación. Aceptar lo contrario sería tanto como decir que el IVA no es un impuesto general porque grava solo al sector del comercio, o que el impuesto de timbre tampoco es general porque grava solo a quienes realicen las operaciones gravadas.

Si el Gravamen a los Movimientos Financieros es un impuesto general, no existe cargo por violación del principio de equidad tributaria puesto que la premisa a partir de la cual el mismo se construía resulta falsa. No es posible, entonces, hacer un análisis de equidad, y la sentencia debe limitarse a declarar, como en efecto lo hace, que el gravamen no es especial sino general, esto es, mostrarle al demandante que su interpretación de la norma es equivocada y que por consiguiente no cabe el cargo de inconstitucionalidad que fundamentó en ella.

2. No todo impuesto que tenga una destinación especial, es contrario a la Constitución o pierde la condición de un impuesto. La Carta permite que en ciertos casos existan rentas nacionales de destinación específica, entre las cuales están, las destinadas a inversión social. Sin embargo, el demandante, a partir de la consideración de que i) el impuesto no es general

y ii) tiene una destinación especial, asume que se trata de una contribución parafiscal, para luego acusarla por inconstitucional porque no se acomoda a las características de este tipo de gravámenes. Tal interpretación no es razonable, no solo porque reiteradamente la Corte ha dicho que el Gravamen sobre los Movimientos Financieros es un impuesto, sino también porque, como se acaba de establecer, el mismo no grava a un sector específico, y porque, finalmente, es posible que los impuestos tengan destinación especial, sin que por ello devengan en contribuciones parafiscales.

Que en la muy particular interpretación que hace el actor crea descubrir en la norma que acusa, de manera simultánea, características propias de los impuestos y de las contribuciones parafiscales, es un problema conceptual que él debe resolver, pero que no es apto para articular un cargo de inconstitucionalidad.

3. Frente al cargo conforme al cual la destinación específica prevista en el artículo 2º de la Ley 633 de 2000 no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 359 de la Constitución, la decisión de la Corte también debió ser inhibitoria por cuanto la norma demandada tenía una vigencia limitada en el tiempo y ya no está produciendo efectos. Esto por cuanto la norma disponía que del recaudo proveniente del GMF por los meses de enero y febrero del año 2001, un valor equivalente a dos de los tres puntos de la tarifa del impuesto se destinaría a los programas de reconstrucción del Eje Cafetero, lo cual quiere decir que los recursos debieron incorporarse en el presupuesto de ese año y ejecutarse en su totalidad antes del 31 de diciembre del 2001. Las reservas presupuestales previstas en el artículo 89 Decreto 111 de 1996 se refieren a los compromisos que no se hayan cumplido durante la vigencia fiscal, pero que estén legalmente contraídos. O sea que tales compromisos corresponden a partidas ya ejecutadas y sólo pendientes de pago. Por sustracción de materia el fallo, entonces, debió ser inhibitorio.

Fecha ut supra.

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

1 Cfr. Folio 10 del expediente.

2 Cfr. Folio 10 del expediente.

3 Cfr. Folio 10 del expediente.

4 Cfr. Folio 11 del expediente.

5 Cfr. Folio 11 del expediente.

6 Cfr. Folio 12 del expediente.

7 Cfr. Folio 13 del expediente.

8 Cfr. Folio 13 del expediente.

9 Cfr. Folio 14 del expediente.

10 Cfr. Folio 14 del expediente.

11 Cfr. Folio 15 del expediente.

13 Cfr. Folio 47 del expediente.

14 Cfr. Folio 48 del expediente.

15 Cfr. Folio 49 del expediente.

16 Cfr. Folio 50 del expediente.

17 Cfr. Folio 71 del expediente.

18 Cfr. Folio 74 del expediente.

19 Cfr. Folio 76 del expediente.

20 Cfr. Folio 82 del expediente.

21 Cfr. Folio 82 del expediente.

22 Cfr. Folio 83 del expediente.

23 Sentencia C-1052 de 2001; M.P. Manuel José Cepeda Espinosa (En esta sentencia, la Corte Constitucional realizó una síntesis de los criterios que han sido formulados en la jurisprudencia de esta Corporación respecto de los requisitos de una demanda de inconstitucionalidad).

24 Ibídem

25 La parte que a continuación se subraya del artículo 879 del E.T. fue el fragmento demandado en aquella oportunidad: “Exenciones del GMF. Se encuentran exentos del Gravamen a los Movimientos Financieros: 1. Los retiros efectuados de las cuentas de ahorro destinadas exclusivamente a la financiación de vivienda. La exención no podrá exceder en el año fiscal del cincuenta por ciento (50%) del salario mínimo mensual vigente y se aplicará proporcionalmente en forma no acumulativa sobre los retiros mensuales efectuados por el titular de la cuenta. El Gobierno expedirá la reglamentación correspondiente. La exención se aplicará exclusivamente a una cuenta de ahorros por titular y siempre y cuando pertenezca a un único titular. Cuando quiera que una persona sea titular de más de una cuenta de ahorros en uno o varios establecimientos de crédito, deberá elegir aquella en relación con la cual operará el beneficio tributario aquí previsto e indicárselo al respectivo establecimiento”.

26 El artículo 29 del Decreto 2331 de 1999 indicaba: “Establécese temporalmente, hasta el 31 de diciembre de 1999, una contribución sobre transacciones financieras como un tributo a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman, destinado exclusivamente a preservar la estabilidad y la solvencia del sistema, y de esta manera, proteger a los usuarios del mismo en los términos del Decreto 663 de 1993 y de este decreto. Dicha contribución se causará sobre las siguientes operaciones: a) Las transacciones que realicen los usuarios de los establecimientos de crédito, mediante las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o cuentas de ahorros, con excepción de los traslados que se realicen entre cuentas en un establecimiento de crédito cuando ellas pertenezcan a la misma persona; b) Los pagos que realicen los establecimientos de crédito mediante abono en cuenta corriente o de ahorros; c) La emisión de cheques de gerencia, salvo cuando se expidan con cargo a recursos de la cuenta corriente o de ahorros del ordenante; d) La readquisición de cartera o de títulos que hayan sido enajenados con pacto

de recompra y el pago de los créditos interbancarios, con independencia del medio utilizado para su celebración o formalización, con excepción de las operaciones de reporto celebradas con el Banco de la República y el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras; e) Las transacciones que realicen los usuarios de las cuentas de depósitos en moneda nacional o extranjera abiertas en el Banco de la República mediante las cuales se disponga de recursos depositados en dichas cuentas. Parágrafo 1º. Para los efectos del literal a) del presente artículo se entiende por transacción toda operación de retiro en efectivo, en cheque, con talonario, con tarjetas débito, por cajero electrónico, mediante puntos de pago, notas débito o mediante cualquiera otra modalidad que implique la disposición de los recursos depositados en las cuentas corrientes o de ahorro, denominadas en moneda legal o extranjera, o en UPAC-, sea que haya o no suficiente provisión de fondos, excluyendo los cargos en cuenta correspondientes a la prestación de servicios bancarios, tales como comisiones, tarifas, tasas y precios, incluyendo el valor de las chequeras. Parágrafo 2º. No estarán sujetos a esta contribución los débitos que se efectúen en las cuentas de depósito que mantienen los establecimientos de crédito en el Banco de la República para cubrir sus operaciones de canje en la Cámara de Compensación”.

27 Sentencia C-136 de 1999; M.P. José Gregorio Hernández Galindo (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma en la que se creaba una carga fiscal por parte del Gobierno Nacional con base en las facultades excepcionales contenidas en el artículo 215 de la Constitución, conocida popularmente como “el 2 x 1000”, bajo el entendido que se trataba de un impuesto y no de una contribución parafiscal, según lo daba a entender la norma estudiada).

28 En la Sentencia C-1295 de 2001; M.P. Álvaro Tafur Galvis se analiza este punto.

29 El artículo 870 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000, señala: “Créase como un nuevo impuesto, a partir del primero (1º) de enero del año 2001, el Gravamen a los Movimientos Financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman” (subrayas fuera de texto).

30 El inciso primero del artículo 871 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1º de la Ley 633 de 2000, señala: “El hecho generador del Gravamen a los Movimientos Financieros lo constituye la realización de las transacciones financieras, mediante las cuales se disponga de

recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros, así como en cuentas de depósito en el Banco de la República, y los giros de cheques de gerencia”.

31 El artículo 874 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, señala: “La base gravable del Gravamen a los Movimientos Financieros estará integrada por el valor total de la transacción financiera mediante la cual se dispone de los recursos”.

32 El inciso primero del artículo 872 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 1° de la Ley 633 de 2000, señala: “La tarifa del Gravamen a los Movimientos Financieros será del tres por mil (3 x 1000). En ningún caso este valor será deducible la renta bruta de los contribuyentes”.

33 Sentencia C-183 de 1998; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de dos normas del Estatuto Tributario. relativas a los servicios exentos del pago de impuesto sobre las ventas (IVA), aunque condicionó la exequibilidad de una de ellas a que se entendiera que otros servicios de iguales características a los incluidos en la norma, también quedaban cubiertos por la exención. La Corte diferenció en esa oportunidad entre generalidad del impuesto y razonabilidad y objetividad del mismo y de las condiciones para su imposición).

34 Sentencia C-261 de 2002; M.P. Clara Inés Vargas Hernández (En esta sentencia la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una expresión contenida en el Estatuto Tributario respecto del término del que gozan las sociedades para la compensación de las pérdidas sufridas durante un período gravable).

36 El artículo 2º de la Ley 633 de 2000 indica: “Del recaudo proveniente del Gravamen a los Movimientos Financieros por los meses de enero y febrero del año 2001, un valor equivalente a dos (2) de los tres (3) puntos de la tarifa del impuesto será destinado a la reconstrucción del Eje Cafetero en lo referido a financiar vivienda de interés social y otorgar subsidios para vivienda, a la dotación de instituciones oficiales de salud, a la dotación educativa y tecnológica de los centros docentes oficiales de la zona afectada, a la concesión de créditos blandos para las pequeñas y medianas empresas asociativas de trabajo en tanto fueron afectadas por el terremoto y el vandalismo y a los fondos previstos en el Decreto 1627 de 1996 para organizaciones existentes antes del 25 de enero de 1999 en Armenia y Pereira. Para efectos de lo dispuesto en este artículo se consideran pequeñas y medianas aquellas

empresas que hubieran obtenido ingresos brutos inferiores a seiscientos millones de pesos (\$600.000.000), tengan un patrimonio bruto inferior a ochocientos millones de pesos (\$800.000.000) y un número máximo de veinte (20) trabajadores”.

37 No se pronuncia en esta oportunidad la Corte sobre la armonización del artículo 359 y del artículo 215 de la Carta. Al respecto, ver: Sentencia C-136 de 1999; M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

38 El artículo 350 de la Constitución señala: “La ley de apropiaciones deberá tener un componente denominado gasto público social que agrupará las partidas de tal naturaleza, según definición hecha por la ley orgánica respectiva. Excepto en los casos de guerra exterior o por razones de seguridad nacional, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación”.

39 Sentencia C-317 de 1998; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

40 Sentencia C-317 de 1998; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de dos normas en las que se daba la condición de gasto público social a erogaciones que constituían gastos ordinarios de funcionamiento.

41 El artículo 41 del Estatuto Orgánico del Presupuesto señala: “Se entiende por gasto público social aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”.

42 Al respecto, puede consultarse: Stiglitz, Joseph. La Economía del Sector Público. Antoni Bosch Editor. Barcelona, 1997. En este texto, se menciona la “tasa de descuento” en tanto que fórmula para medir a futuro la rentabilidad de una inversión cualquiera. Parte del análisis versa sobre las dificultades a que conduce la medición de la rentabilidad de una inversión pública, es decir, sobre los criterios que se deben seguir para determinar la “tasa social de descuento”. Stiglitz sostiene que “los rendimientos [de las inversiones públicas] se obtienen en fechas diferentes y las personas que las obtienen en el caso de los proyectos públicos son diferentes de las que los obtienen en el caso del proyecto privado” (pag. 297).

43 Cfr. Folio 16 del expediente.

44 Sobre la importancia de no confundir equidad e igualdad, ver: Lewin Figueroa, Alfredo. Principios Constitucionales del derecho tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad de Los Andes. Bogotá, 2002. Pág. 66.

45 Ya en otras ocasiones la Corte Constitucional se ha inhibido de conocer de fondo de cargos en materia de igualdad cuando el actor no cumple con la carga argumentativa mínima para demostrar la existencia de un trato discriminatorio. Al respecto, ver las sentencias C-008 de 2002 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández) y C-042 de 2002 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández).

46 La Corte Constitucional ha realizado en otras oportunidades, análisis constitucionales de carácter global de acuerdo con la naturaleza de los cargos presentados por el demandante. Así, por ejemplo, en la Sentencia C-646 de 2001 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa), la Corte Constitucional limitó el alcance de dicho fallo al cargo presentado por el actor –relativo a que todo el Código de Procedimiento Penal debía ser tramitado como una ley estatutaria– en los siguientes términos: “Como quiera que el actor ha cuestionado de manera global el trámite legislativo de la Ley 600 de 2000 sin señalar ninguna vulneración específica que exija un examen de artículos determinados del Código, procede la Corte a examinar la constitucionalidad de la ley exclusivamente desde el punto de vista del trámite legislativo que debió seguir este código, considerado en su conjunto”. De igual manera, en la Sentencia C-374 de 2002 (M.P. Clara Inés Vargas Hernández), la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de las presunciones de dolo o culpa grave, para determinar en una acción de repetición la responsabilidad patrimonial de los agentes del Estado, de manera global por el cargo según el cual ellas vulneraban el derecho al debido proceso y la presunción de buena fe, consagrados en los artículos 29 y 83 de la Constitución.

47 Al Respecto, ver: Musgrave, Richard y Musgrave, Peggy. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, 1986. Ver: Capítulo XI. Enfoques de la Equidad Tributaria.

48 Sentencia C-741 de 1999; M.P. Fabio Morón Díaz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma en la que se indicaba lo siguiente: “Todos los vehículos deberán portar en lugar visible la calcomanía que demuestre el pago

oportuno del impuesto sobre vehículos automotores y del seguro obligatorio de accidentes de tránsito”. Uno de los temas estudiados en esa oportunidad fue el relativo a los mecanismos de los que disponen los órganos competentes del Estado para lograr el pago de los impuestos contemplados en el ordenamiento jurídico en tanto que mecanismo para garantizar la equidad tributaria).

49 Sentencia C-412 de 1996; M.P. Alejandro Martínez Caballero (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de una norma en la que se contemplaba un tratamiento tributario diferente respecto del pago del impuesto al consumo sobre productos nacionales y extranjeros).

50 Ibídem.

51 Ibídem.

52 Ibídem.

53 Sentencia C-015 de 1993 Fundamento Jurídico No 4.

54 Sentencia C-412 de 1996; M.P. Alejandro Martínez Caballero.

55 Sentencia C-183 de 1998; M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz (La referencia a la intensidad que debe observar la Corte Constitucional respecto del test de igualdad en materia tributaria, obedece en la demanda se analizó un cargo según el cual las exenciones al IVA contempladas en las normas acusadas eran discriminatorias).

56 Corte Constitucional. Sentencia C-335 del 21 de julio de 1994. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

57 Sentencia C-690 de 1996; M.P. Alejandro Martínez Caballero (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada de una norma en la que se preveían las situaciones en las que se consideraba que el contribuyente no había cumplido con su obligación de presentar una declaración tributaria. La Corte estimó que era contrario a la equidad que se sancionara a quien, por razones de fuerza mayor comprobada, no hubiera podido cumplir con sus obligaciones tributarias).

58 Sentencia C-476 de 1999; M.P. Alfredo Beltrán Sierra (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión: “Para el cálculo de la inversión de que trata el presente artículo, se descontarán del patrimonio líquido, aquella proporción que dentro del valor total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos a 31 de diciembre del respectivo año, corresponda a los bienes representados en acciones y aportes en sociedades”, contenida en una norma relativa a una inversión forzosa a cargo de los contribuyentes que tuvieran como mínimo un cierto patrimonio).

59 *Ibídem*.

60 Sentencia C-511 de 1996; Eduardo Cifuentes Muñoz (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos).

61 Sentencia C-804 de 2001; M.P. Rodrigo Escobar Gil (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró infundadas las objeciones presidenciales sobre un proyecto de ley que contemplaba un incentivo fiscal a favor de personas de los estratos 1 y 2 que no hubiesen definido su situación militar, para que la definieran).

62 Musgrave Richard y Musgrave, Peggy. Hacienda Pública Teórica y Aplicada. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1993.

63 Thierry Lambert. L'équité, supplétif de l'égalité en matière fiscale, en: Égalité et Équité, Thierry Lambert. Editorial Económica, París, 1999, pág. 122.

65 El artículo 240 del Estatuto Tributario señala que el impuesto de renta a cargo de las personas jurídicas es del 35%.

66 Los artículos 241 y 242 del Estatuto Tributario contienen los porcentajes sobre la renta que deben pagar las personas naturales por concepto de dicho impuesto.