

Sentencia C-831/10

DESCUENTO DEL VALOR DE ACCIONES DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO-Se extiende a los aportes en sociedades

EXENCION TRIBUTARIA ESTABLECIDA EN BENEFICIO DE LAS ENTIDADES EN PROCESO DE CONCORDATO O LIQUIDACION-Debe aplicarse también a las personas naturales sujetas el régimen legal de insolvencia

IMPUESTO AL PATRIMONIO-Contenido/PATRIMONIO NETO-Concepto

SOCIEDADES EN COLOMBIA-Categorías

Desde el punto de vista de la legislación mercantil, las sociedades pueden revestir distintas formas. Dos grandes categorías societarias son: i) las sociedades de personas, por aportes o cuotas, que comprenden a las limitadas, sociedades en comandita simple, colectivas y empresas unipersonales y, por otro lado ii) las sociedades de capital o por acciones, entre las que se encuentran: las anónimas, simplificadas por acciones (SAS), y comanditarias por acciones.

SOCIEDADES DE PERSONAS, POR APORTES O CUOTAS, QUE COMPRENDEN A LAS LIMITADAS, SOCIEDADES EN COMANDITA SIMPLE, COLECTIVAS Y EMPRESAS UNIPERSONALES-Contenido

Las primeras se constituyen en razón a la confianza entre los socios, por lo que pueden limitar la admisión de nuevos asociados, y en caso de que uno de ellos decida disponer de sus participaciones en el capital social, deberá contar con el conocimiento y la aprobación de los demás y cumplir con las formalidades que para el caso se establecen en la legislación societaria. La regulación legal entrega la representación y la administración de la sociedad a los socios y en el artículo 358 el Código de Comercio señala que para las sociedades limitadas” la representación de la sociedad y la administración de los negocios sociales corresponde a todos y cada uno de los socios”. De tal manera, la ley colombiana es clara en su intención de limitar la responsabilidad en que incurren los socios de las sociedades de capital, y también en mantener ilimitada la responsabilidad de los socios de las sociedades de personas. Tanto en materia mercantil como laboral y tributaria, sólo en las sociedades de personas, los socios deben responder solidariamente por las obligaciones en que incurra la

sociedad. De acuerdo a esto, el riesgo que corren los socios de una sociedad de capital es limitado, en tanto que el riesgo que corren los socios de una sociedad de personas es prácticamente ilimitado. Quien invierte en una sociedad de personas, está arriesgando no sólo su participación en la sociedad, sino su propio patrimonio, mientras que quienes invierten en sociedades de capital arriesgan sólo su participación en la sociedad, más no su patrimonio personal. Específicamente, en relación con la responsabilidad de los socios de las sociedades de personas, las obligaciones del ente moral se extienden igualmente a materias como la laboral y la tributaria. Al respecto, el artículo 36 del Código Sustantivo del Trabajo, señala que: “son solidariamente responsables de todas las obligaciones que emanen del contrato de trabajo las sociedades de personas y sus miembros y éstos entre sí en relación con el objeto social y sólo hasta el límite de responsabilidad de cada socio, y los condueños o comuneros de una misma empresa entre sí, mientras permanezcan en indivisión”. Igualmente el artículo 794 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003), contempla una responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad al expresar que “en todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable”. En síntesis, para las sociedades de personas el legislador relacionó la confianza personal y familiar, suponiendo a todos los socios como administradores y adjudicándoles una responsabilidad solidaria e ilimitada por el manejo directo e inmediato de las operaciones y negocios sociales del ente societario.

SOCIEDADES DE CAPITAL O POR ACCIONES-Contenido

En relación a las sociedades de capital o por acciones, el fundamento que motiva su creación es la constitución de un capital social que permita la explotación económica de un proyecto en común o una empresa, ésta es la razón por la que sus aportes se representan a través de títulos de fácil circulación, que se denominan acciones. Esta forma de titularidad desplaza la figura del propietario por la del accionista en procura de una mejor circulación de los títulos. Así mismo, esta forma de organización societaria exige que la representación y administración no esté en cabeza de todos los socios, sino que, es necesario el nombramiento de administradores y revisores fiscales que promuevan y vigilen las

actividades societarias. Por consiguiente, una vez que el asociado realice el aporte al capital, su voluntad adquiere una característica anónima. El principal efecto de la anónima inversión, es que la persona queda desvinculada de las responsabilidades y obligaciones que asuma la sociedad. En las sociedades de capital una vez efectuados los aportes, los asociados pasan a ser inadvertidos o carecen de importancia para los terceros, en razón a que solamente responden hasta concurrencia de sus respectivas aportaciones o cuotas partes. Es la compañía la que responde hasta el límite de su patrimonio por las obligaciones que contraiga en desarrollo de su actividad social. Las obligaciones de los socios y sus derechos pertenecen a la esfera interna de la sociedad, no trascienden a los terceros que negocian con ella, y por virtud de la ley de circulación propia de las acciones, los accionistas de hoy pueden ser distintos de los de ayer y de los de mañana. Las acciones en que se divide el capital de una sociedad anónima, están representadas por títulos nominativos que sirven para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, éstas deben ser de igual valor y conferir idénticos derechos. Sin embargo, en el contrato social puede estipularse que el capital se divide en varias clases de acciones con derechos especiales, observándose siempre que no producirán ningún efecto legal las estipulaciones que excluyan a uno o más socios de la participación en la utilidad. Se entiende entonces que cada accionista tendrá derecho a un voto, pero también, en el contrato social, podrá pactarse que sólo una parte de los accionistas tenga derecho al voto en las asambleas extraordinarias. Cada acción es indivisible, pero puede haber varios propietarios de una misma acción, en este caso se nombra un representante común y si no se ponen de acuerdo en la administración, la autoridad judicial se encargará de hacerlo. El representante común no podrá enajenar o gravar la acción, sino de acuerdo con las disposiciones del derecho común en materia de copropiedad. El artículo 373 del Código de Comercio, establece que la sociedad anónima se formará por la reunión de un fondo social suministrado por accionistas hasta el monto de sus respectivos aportes. En cuanto a la administración, a diferencia de la sociedad limitada (en la que está a cargo de todos y cada uno de los socios), se señala "gestores temporales y revocables". Dichas sociedades una vez constituidas en forma regular crean una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, sin importar su carácter personal (*intuitu personae*) o de capital (*intuitu pecuniae* o *rei*). Su reconocimiento como persona jurídica, no se sujeta a una previa autorización gubernamental, sino al cumplimiento de las formalidades de orden legal previstas en el estatuto mercantil y en las disposiciones complementarias. Al respecto, los artículos 22 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y

Políticos (Ley 74 de 1968) y 16 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Ley 16 de 1972), son categóricos en someter el ejercicio del derecho de asociación tan sólo a las restricciones previstas en la ley. El patrimonio de una sociedad, comprende el valor total de los aportes iniciales y los posteriores aumentos o disminuciones que los socios, accionistas, compañías o aportantes, ponen a disposición del ente económico mediante cuotas, acciones, monto asignado o valor aportado, respectivamente, de acuerdo con las escrituras públicas de constitución, reforma, o suscripción de acciones y según el tipo de sociedad, asociación o negocio, con el lleno de los requisitos legales. Precisamente, el artículo 98 del Código de Comercio, siguiendo los parámetros definidos en los referidos instrumentos internacionales, establece que " la sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados".

DETERMINACION DEL REGIMEN JURIDICO DE LAS SOCIEDADES Y DEMAS PERSONAS JURIDICAS COMO LA EXPEDICION, ADICION Y MODIFICACION DE LAS LEYES RELATIVAS A IMPUESTOS-Competencia del legislador

A la luz de la carta, es competencia del legislador, tanto la determinación del régimen jurídico de las sociedades y demás personas jurídicas como la expedición, adición y modificación de las leyes relativas a impuestos (arts. 150 numeral 12 y 338 superiores). El establecimiento de un régimen solidario en asuntos fiscales, es competencia del legislador, que en su condición de depositario del poder impositivo (arts. 150-12 y 338 de la Constitución), está plenamente habilitado para determinar lo concerniente a la responsabilidad tributaria, sin que existan limitaciones sobre el señalamiento de los sujetos de la obligación tributaria o los mecanismos para hacer efectiva la responsabilidad solidaria.

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA/OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Requisitos señalados por la jurisprudencia constitucional

En relación con las omisiones legislativas de carácter relativo, la Corte, ha optado no por declarar la inexecutable del precepto correspondiente sino por ordenar que, al aplicarse éste, se tengan en cuenta los supuestos de hecho que el legislador omitió en su regulación a efectos de eliminar la desigualdad de trato o la violación de otros derechos, producto del silencio del legislador (sentencias integradoras y aditivas), pues si la interpretación de la norma resulta imposible, lo procedente, entonces, será la declaración de inconstitucionalidad

del precepto correspondiente. La labor del juez constitucional, en estos casos, no tiene por fin la exclusión del precepto -en el que se incurrió en omisión-, si no que éste pueda ser interpretado en el sentido de abarcar los supuestos de hecho dejados de lado por el legislador -principio de conservación de la norma-. Es decir, si la norma es aplicada por el operador jurídico tal como fue aprobada y sancionada, la consecuencia que se deriva es la exclusión indebida de entes que debieron incluirse en el beneficio de que se trata. De esta manera, la disposición legal afectada de omisión relativa es incluyente para algunos y excluyente para otros, sin que fluya de su trámite alguna razón o justificación para esta discriminación que, a la postre, se traduce en afectación de derechos fundamentales, como el de la igualdad o el debido proceso. Así se planteó en la sentencia C-427 de abril 12 de 2000, donde se exigen tres aspectos para que se configure la omisión relativa: "... Que la norma excluya de sus consecuencias aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico; 2. Que dicha exclusión no obedezca a una razón objetiva y suficiente y que al carecer de una razón objetiva y suficiente, la omisión produzca una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma y 3. Que la omisión implique el incumplimiento de un deber constitucional del legislador." Cuando las leyes están afectadas de omisión relativa y son demandadas por este motivo la Corte ha optado por abstenerse de expulsarlas del ordenamiento jurídico, porque ello entrañaría aniquilar la parte válida de la norma. En estos casos, se subsana la omisión colmando el vacío integrando a la norma uno o varios preceptos que la tornan compatible con la Constitución. De ahí que a este tipo de sentencias se les denomine "aditivas o integradoras", en cuanto se adiciona un segmento que la norma antes no tenía, con el fin de integrarles un precepto constitucional.

SENTENCIA INTEGRADORA-Fundamento constitucional/SENTENCIA INTEGRADORA-Legitimidad e importancia

Las sentencias integradoras en general y aditivas en particular, lo ha señalado la Corte, encuentran un claro fundamento en el carácter normativo de la Carta Política (C.P. art. 4º) y en los principios de efectividad (C.P. art. 2º) y conservación del derecho (C.P. art. 241), llamados a gobernar el ejercicio del control de constitucionalidad. Por su intermedio se busca, entonces, mantener vigente en el ordenamiento jurídico la norma que ofrece insuficiencias desde la perspectiva constitucional, en el sentido que le permite al órgano de control constitucional ajustar su contenido a los mandatos superiores parcialmente ignorados

por el legislador.

Referencia: expediente D-8069.

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 4° y 6° (parciales) de la Ley 1370 de 2009.

Demandante: Carlos Felipe Aroca Lara.

Magistrado Ponente:

Dr. Nilson Pinilla Pinilla.

Bogotá, D. C., veinte (20) de octubre de dos mil diez (2010).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES.

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada y regulada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, el ciudadano Carlos Felipe Aroca Lara demandó unas expresiones contenidas en los artículos 4° y 6° de la Ley 1370 de 2009.

Al decidir sobre la demanda inicial, el Magistrado sustanciador consideró que no cumplía los requisitos formales exigidos en el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, razón por la cual mediante auto de abril 15 de 2010 la inadmitió. Luego de analizar el escrito subsiguiente, mediante el cual el actor buscó corregir la demanda, por auto de mayo 4 de 2010 la admitió y ordenó su fijación en lista.

Así mismo, dispuso dar traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera su concepto y comunicó la iniciación del asunto a los señores Presidente de la República y del Congreso, al igual que a los Ministros del Interior y de Justicia y de Hacienda y Crédito Público, e invitó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN; al Instituto

Colombiano de Derecho Tributario y a las facultades de derecho de las Universidades Nacional de Colombia, Pontificia Javeriana, de los Andes, del Rosario, Externado de Colombia, Católica, Industrial de Santander y de Antioquia para que, si lo estimaban pertinente, conceptuaran sobre la constitucionalidad de las expresiones acusadas.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de actuaciones, la Corte procede a decidir acerca de la demanda en referencia.

II. NORMA DEMANDADA.

A continuación se transcribe el texto atinente, subrayando lo demandado:

“LEY 1370 DE 2009

(diciembre 30)

Diario Oficial No. 47.578 de 30 de diciembre de 2009

Por la cual se adiciona parcialmente el estatuto tributario.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

... ..

Artículo 4°. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

‘Artículo 295-1. Base gravable. La base imponible del impuesto al patrimonio a que se refiere el artículo 292-1, está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído a 1° de enero del año 2011, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, así como los primeros trescientos diez y nueve millones doscientos quince mil pesos (\$319.215.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

En el caso de las cajas de compensación, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, la base gravable está constituida por el patrimonio líquido poseído a 1° de enero

del año 2011, vinculado a las actividades sobre las cuales tributa como contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios.

Parágrafo: Se excluye de la base para liquidar el impuesto al patrimonio, el valor patrimonial neto de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de acueducto y alcantarillado.

Igualmente se excluye el valor patrimonial neto de los bienes inmuebles de beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo pasajeros, así como el VPN de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria.

Así mismo, se excluye de la base el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4° del artículo 19 de este Estatuto’.

... ..

Artículo 6°. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

III. LA DEMANDA.

El actor considera que la expresión acusada del artículo 4° de la Ley 1370 de 2009, vulnera los artículos 13, 95 numeral 9°, 333 Y 363 de la Constitución, por razones que pueden ser resumidas así:

Luego de anotar que una de las formas más importantes de realizar actividades económicas que propugnen por el desarrollo del país, es la constitución de sociedades, las que para efectos de esta demanda divide en (i) sociedades de capital o por acciones, que comprenden las anónimas, las simplificadas por acciones (SAS), las comanditarias por acciones y (ii) sociedades de personas, por aportes o cuotas, que comprenden a las comanditarias simples, colectivas y empresas unipersonales, el demandante asevera que con el ánimo exclusivo de evitar una doble tributación entre los socios y las sociedades, el legislador dispuso que en la depuración de la base gravable del impuesto sobre el patrimonio se pueda descontar el valor patrimonial neto “de las acciones poseídas” en sociedades nacionales.

Aclara y subraya que “lo que se demanda no es el mecanismo para evitar la doble tributación creado a favor de los accionistas de las sociedades por acciones, sino por el contrario, la exclusión que el legislador hizo en contra de los socios de las sociedades por cuotas o aportes, la cual no cuenta con ninguna justificación constitucionalmente válida” (está en negrilla en el texto original, f. 4).

Indica que para efectos de la liquidación del nuevo impuesto al patrimonio en el artículo parcialmente demandado, “el legislador dejó por fuera la posibilidad de descontar el valor patrimonial neto de ‘los aportes o cuotas sociales’, lo cual vulnera flagrantemente los principios de igualdad general, equidad tributaria, justicia tributaria y libre creación de empresas” (f. 16).

Confronta el artículo 295 E. T., creado por la Ley 863 de 2002 (impuesto al patrimonio vigente entre 2004 y 2006) y el inciso 1° del artículo 295-1 E. T. (nuevo impuesto al patrimonio creado por la Ley 1370 de 2009), y aclarando que es conocedor de que la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una ley no se determina al confrontarla con otra, considera que no es un capricho del legislador en el 2002, ni en el 2006, “establecer como no gravables las acciones y aportes en sociedades nacionales, sino que dicha regla obedece al reconocimiento de los principios de equidad y justicia tributaria, que se verían gravemente afectados si sobre un mismo patrimonio se debe pagar dos veces el mismo impuesto” (f. 17).

Igualmente, estima vulnerado el trámite de creación de las leyes ordinarias, previsto en los artículos 160 a 162 y 178 a 182 de la Ley 5° de 1992, y el artículo 160 de la Constitución, pues “como se lee textualmente en el texto del articulado aprobado por las sesiones conjuntas de Cámara y Senado en el artículo 4° que incluía el nuevo artículo 295-1 se leía: ‘(...) excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales ‘... “. Así, considera que “se modificó el texto aprobado en primer debate, sin adelantar los trámites pertinentes”, pues la ponencia para segundo debate del proyecto de Ley omitió incluir la frase “o aportes”, que había sido aprobada en el primer debate (fs. 5 y 19).

Adjunta los textos de la exposición de motivos presentada por el Gobierno al Congreso de la República, pero si el despacho del Magistrado sustanciador “considera que este segundo

cargo no merece ser analizado, solicito expresa y respetuosamente que se considere dar curso al primer cargo contra el mismo inciso primero del artículo 295-1 E. T, en la medida que los cargos de forma y de fondo pueden ser analizados de manera independiente” (f. 21).

De otra parte, señala que lo demandado del artículo 6° de la Ley 1370 de

2009 crea una discriminación negativa entre las entidades o personas jurídicas que adelantan procesos de reestructuración de pasivos y las personas naturales que se encuentran en la misma situación, vulnerando así el preámbulo y los artículos 13, 95-9°, 333 Y 363 de la Constitución.

Manifiesta que de conformidad con lo demandado, no están sujetos al pago del nuevo impuesto al patrimonio “las entidades” que hayan suscrito acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006, por tanto, la expresión demandada establece una discriminación negativa en contra de las personas naturales comerciantes, que también están cobijados con el régimen de insolvencia empresarial o de reorganización.

Interpreta la exclusión así entendida como una manifestación del principio constitucional de capacidad contributiva, el cual debe ser observado por el sistema tributario y considera, finalmente, que al excluir del pago del impuesto al patrimonio sólo a las entidades que se encuentren adelantando procesos de reestructuración de pasivos o de insolvencia financiera, se están vulnerando los derechos de las personas naturales comerciantes y no comerciantes, que se pueden encontrar en la misma situación (f. 21).

IV. INTERVENCIONES.

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Uno de los integrantes del mencionado Instituto remite el concepto, aprobado por el Consejo Directivo en mayo 25 de 2010, donde se afirma que “se abstiene de pronunciarse sobre la tacha por vicios de forma, ya que no se dispone de los elementos probatorios que posiblemente obran en el proceso para opinar sobre los vicios formales que la demanda imputa a una de las disposiciones acusadas” (f. 66).

Para sustentar su afirmación señala que al asignar obligaciones tributarias a las sociedades,

la ley aplica el principio de eficiencia, que le permite exigir el pago del tributo a un número de contribuyentes mucho más reducido pero con una capacidad de pago mayor. En esta forma, opina que el Estado recauda más, con menos esfuerzo administrativo, y explica (fs. 68 y 69):

“En el caso que se estudia, el artículo 295-1 del E. T, adicionado por el artículo 4° de la Ley 1370 de 2009, ordena excluir ‘el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales’ para efectos de determinar la base gravable del impuesto de patrimonio. El término ‘acciones’ a que se refiere la ley tiene una significación muy precisa en el derecho societario, pues se refiere a la unidad en que se divide el patrimonio de las sociedades anónimas según el artículo 375 del C. de Co., el cual se aplica por reenvío a los socios comanditarios de las sociedades en comandita por acciones, según el artículo 352 del C. de Co. Recientemente la Ley 1258 del 2008 creó en el derecho comercial colombiano las sociedades por acciones simplificadas (SAS), cuyo capital también está dividido en acciones.

Las sociedades limitadas tienen dividido su capital en ‘cuotas’, según el artículo 354 del C. de Co. El derecho de los socios en las sociedades colectivas y de los socios gestores en las sociedades en comandita simples o por acciones se denomina ‘interés social’, según los artículos 299, 341 y 352 del C. de Co.

En la legislación del impuesto de renta, aunque todas las sociedades reciben el mismo tratamiento en cuanto al hecho gravado, la base gravable y la tarifa aplicable, generalmente se hace referencia a las ‘acciones y a las cuotas de interés social’ a los ‘aportes y acciones poseídos en sociedades’ o a las ‘acciones y derechos sociales’, con el objeto de evitar dudas en cuanto al tratamiento igualitario de todos los socios respecto de sus participaciones en el patrimonio de la correspondiente sociedad. Al respecto se pueden citar los artículos 36-1, 36-2, 189, literal a) y 272 del Estatuto Tributario.

Una aplicación literal y aislada de la norma acusada llevaría a la conclusión de que no es posible restar del patrimonio líquido de los contribuyentes del impuesto de patrimonio el valor neto de las cuotas poseídas en sociedades limitadas ni de los intereses sociales poseídos en sociedades colectivas o en sociedades en comandita por los socios gestores.

Al confrontar la disposición acusada con las normas constitucionales que ordenan que el sistema tributario esté fundado en el principio de equidad, el cual implica dar un tratamiento

igual a los iguales, se advierte que la norma legal acusada es aparentemente contraria a los principios superiores contenidos en la Constitución Política. Sin embargo, no se advierte oposición entre el contenido de la norma acusada y la Constitución, sino entre lo que omite decir el artículo 295-1 del E.

T. Y la norma superior, por lo cual se advierte la necesidad jurídica de proyectar los principios constitucionales sobre la norma acusada, mediante una modulación integradora se la sentencia que vaya a pronunciar la H Corte Constitucional. ”

Por tanto, anota que en el caso planteado es procedente una sentencia integradora aditiva, de manera que la exequibilidad con respecto a la norma acusada sea en el entendido de que también es aplicable a las participaciones en las sociedades que no sean por acciones.

Anota que el término “entidades” hace referencia, según el Diccionario de la Lengua Española, “a colectividad considerada como unidad, especialmente cualquier corporación, compañía, institución, etc., tomada como persona jurídica”, por lo cual, en estricto rigor, no podría aplicarse a las personas naturales la exclusión de la sujeción pasiva contenida en la norma acusada.

Señala que la Ley 1116 de 2006, tiene por objeto establecer un régimen de insolvencia, para proteger el crédito, la recuperación y la conservación de las empresas, entendidas como unidades de explotación económica y fuentes generadoras de empleo.

Su artículo 2º, al regular el ámbito de aplicación, indica que “estarán sometidas al régimen de insolvencia las personas naturales comerciantes y las jurídicas no excluidas de la aplicación del mismo, que realicen negocios permanentes en el territorio nacional”.

De tal manera, encuentra “fácil advertir que la aplicación literal y aislada de la norma legal acusada sería contraria al orden jurídico que emana de la Constitución Nacional, ya que el sistema tributario en el caso concreto dejaría de estar fundado en el principio de equidad, que demanda un tratamiento igual para los iguales. Por lo tanto si las personas jurídicas sometidas a régimen de insolvencia regulado por la Ley 1116 de 2006 quedan excluidas del impuesto de patrimonio, con el evidente propósito de facilitar su readaptación a la vida económica, la misma exclusión debe ser aplicada respecto de las personas naturales sometidas al mismo régimen, de donde se concluye que también en este caso resulta

procedente el pronunciamiento de una sentencia integradora aditiva. También aquí se presenta un caso de inconstitucionalidad, no por lo que dice el artículo 297- 1 del E. T, sino por lo que deja de decir” (f. 72).

2. Universidad Externado de Colombia.

Recuerda que mientras el derecho reconocido en el artículo 13 superior está protegido por la acción de tutela, la defensa de la igualdad como principio inspirador del sistema tributario, ínsito en los artículos 95-9 y 363 ibídem, no goza de esos alcances, por lo cual considera que esta observación impone distinguir entre las violaciones al principio de igualdad (ante la ley, para el específico caso que nos ocupa), establecido en el citado artículo 13, de la concreta igualdad tributaria, a que aluden los principios consagrados en el artículo 363, porque en el marco de los procedimientos constitucionales, las invocaciones formales que hace el actor al artículo 13 de la Constitución, no pueden dar pie a que ésta sea la norma en la que se fundamente la decisión, en aquellos casos en los cuales lo que verdaderamente se denuncia es una vulneración de los principios de capacidad económica, de justicia, de igualdad y de progresividad en la imposición, inconstitucionalidades que habrán de juzgarse desde la óptica del artículo 363.

Estima que al no incluirse dentro del texto del artículo demandado el término “aportes “, se presenta un tratamiento “inicuo” respecto de los socios de las sociedades de personas, que no podrán excluir de la base gravable del impuesto el valor patrimonial de sus cuotas o aportes, configurándose así una doble imposición económica, contraria a los principios de justicia y equidad en materia tributaria (artículo 363 de la Constitución).

Acota que “si en esta clase de impuesto no se modulan bien los sujetos pasivos, el tributo adolecerá de múltiple tributación en la relación sociedad- socio. En efecto, si se somete a gravamen a las personas jurídicas, el patrimonio de éstas estará gravado por el mismo impuesto y por el mismo periodo en cabeza de dos sujetos distintos: la sociedad y las personas (naturales o jurídicas) que participan en el capital de la persona jurídica ” (f. 78).

Precisa que según se dispuso en la norma acusada, sólo se pueden descontar de la base gravable las inversiones representadas en “acciones” de sociedades nacionales, expresión que produce un agravio comparativo no justificado con otras formas de participación en el capital de personas jurídicas que se encuentran en una idéntica situación material, las

inversiones que se tienen en entidades que no están organizadas como sociedades por acciones sino por aportes.

Sin embargo, a pesar de la inconstitucionalidad que advierte en las expresiones empleadas por la ley (o más bien en la referencia a los aportes que se echa de menos), estima que no debe procederse a expulsar la norma del ordenamiento, pues sólo debe adoptarse esa decisión cuando su inexecutable sea insalvable, es decir, cuando no existe una interpretación compatible con la Constitución, que a la vez respete el mandato del legislador. Por tanto, aboga por la constitucionalidad condicionada.

Con respecto al segundo cargo, asevera que “si bien puede que, como lo afirma el demandante, no se haya presentado una discusión previa acerca de la modificación del contenido de la norma o que si la hubo no conste en el nuevo texto de la ponencia para segundo debate del proyecto de ley explicación alguna sobre la supresión de dicha palabra, ya hemos visto que,

de acuerdo con el principio de interpretación de conformidad con la Constitución, el hecho de que en la norma únicamente haya quedado consignada la referencia a las acciones, no tiene porqué significar que no puedan descontarse de la base gravable los aportes en personas jurídicas distintas a sociedades por acciones” (f. 81).

Agrega que “la exclusión de la palabra aportes no puede llevar a entender que sólo los socios de las sociedades de capital pueden descontar de la base gravable el valor patrimonial de las acciones poseídas en sociedades nacionales, pues en aras de la equidad tributaria también cuentan con esa posibilidad todos aquellos socios que tengan títulos representativos de la participación en el capital de una persona jurídica, sin importar el tipo societario del que se trate “,

En lo que tiene que ver con el tercer cargo, considera que atendiendo el sentido de la disposición en cuestión, cual es no gravar con el impuesto al patrimonio de quienes se encuentran en procesos concursales, bajo una interpretación literal de la misma, resultaría lógico concluir que en la norma se estaría dando un trato diferenciado a dos situaciones materialmente idénticas, al dejar por fuera tanto a personas naturales comerciantes como a aquéllas que, aun sin ostentar dicha calidad, se encuentran en esa misma situación, sin que medie para ello una justificación constitucional.

No obstante, “la circunstancia de que la Ley 1370 de 2009 no mencionara en el actual artículo. 297-1 del Estatuto Tributario a las personas naturales tiene una explicación de carácter histórico: en el momento en el que se aprobó la ley aún sólo estaban regulados los procesos concursales de las personas jurídicas, para entonces sólo era viable hacer referencia a los procesos concursales y liquidatorios de las ‘entidades’. Sin embargo, en el presente, en la medida en que se cuenta con una nueva ley que consagra y regula el régimen de insolvencia de las personas naturales no comerciantes, cual es la Ley 1380 de 2010, es forzoso entender que las personas naturales que se encuentran en esas condiciones calificadas jurídicamente de insolvencia también quedan cobijadas por la disposición del artículo 297-1 del Estatuto Tributario introducido por la Ley 1370 de 2009” (f. 82).

3. Universidad Nacional de Colombia.

El Decano de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de esa Universidad, conceptúa que la competencia que tiene el legislador para regular los tipos societarios, en este caso a las sociedades de capitales o de acciones, no es ajena a la necesidad que tiene la política económica estatal de extender ciertos beneficios tributarios a este tipo de sociedades, es decir, que en relación a su estructura, finalidad, inversión social y contribución al crecimiento económico, se pueden hacer excepciones a ciertos impuestos, más aún cuando la sociedad mercantil por su naturaleza jurídica, propende porque el Estado se beneficie de unas iniciativas comerciales, fundamentales para el crecimiento económico. Dichas sociedades son fuente de generación de empleo y bienestar, además de ser las principales contribuyentes del país.

Con la expedición de la Ley 1370 de 2009, el gobierno nacional y el legislador quisieron contar con los recursos necesarios para mantener, en un mediano plazo, un nivel mínimo y aceptable de inversión pública, con el fin de garantizar la continuidad de programas económicos y sociales prioritarios, orientados a contribuir al crecimiento económico y a manejar las condiciones de vida y bienestar de todos los colombianos, en condiciones de equidad, razón ésta para haber contemplado beneficios o exenciones tributarias.

Es así como en el párrafo único del artículo 295-1, se excluye de la base para liquidar el impuesto al patrimonio, el valor neto “de los activos fijos inmuebles adquiridos y/o destinados al control y mejoramiento del medio ambiente por las empresas públicas de

acueducto y alcantarillado. Igualmente se excluye el valor patrimonial neto de los bienes inmuebles del beneficio y uso público de las empresas públicas de transporte masivo de pasajeros, así como el VPN de los bancos de tierras que posean las empresas públicas territoriales destinadas a vivienda prioritaria. Así mismo, se excluye de la base el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4° del artículo 19 de este Estatuto”.

De lo anterior deduce que el Congreso, haciendo uso de su competencia legislativa, procuró el crecimiento económico que garantizara el desarrollo social y, por otro lado, beneficiara a ciertos entes sociales del pago de dicho impuesto, que por su naturaleza y considerando la contribución que cada uno de ellos hace al desarrollo económico y social sean acreedores a dicho beneficio tributario. Es el caso de las sociedades de capital o por acciones.

Por tanto, considera que “el aparte demandado del artículo 295-1 ‘de las acciones poseídas’, se ajusta a la Constitución, dado que la expresión demandada en sí misma no da lugar a que se predique discriminación inconstitucional con respecto del tratamiento legislativo de los socios de las sociedades de personas, pudiéndose predicar en tal evento una omisión legislativa, que no es objeto de análisis” (f. 89).

Agrega que no existe en la gaceta del Congreso, registro alguno sobre el trámite de comisiones conjuntas que apoyaran la eliminación del término “aportes”, por lo que considera que “pese a la conformidad del contenido de la norma demandada con los mandatos constitucionales, por vicios de procedimiento en el trámite legislativo de la adición normativa al artículo 295-1 del Estatuto Tributario, el artículo 4° de la Ley 1370 de 2009 debe declararse inexecutable”.

En este concepto nada se manifiesta sobre la expresión “entidades” del artículo 6° de la Ley 1370 de 2009, también demandada.

4. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Mediante apoderada, dicho Ministerio solicita a la Corte declarar la exequibilidad condicionada de las expresiones demandadas.

En su primer análisis, considera como una impropiedad desde el punto de vista jurídico, la

solicitud del actor al señalar como demandado el segmento “de las acciones poseídas “, cuando en realidad debió dirigir su ataque contra la parte que le hace falta a la norma para que sea compatible con la Constitución.

Explica que si lo que se quiere es evitar la doble tributación, excluyendo de la base del gravamen el patrimonio de los socios, debió considerarse la totalidad de los tipos asociativos previstos en nuestra legislación comercial, pues todos ellos contribuyen en mayor o menor grado a la creación de riqueza y a la generación de empleo.

Consagrar la depuración de la base del impuesto solamente para los titulares

,
de acciones nacionales y negarlo a quienes ostentan interés social u otras

formas en que el capital se expresa, no resiste el test de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, máxime cuando el derecho tributario colombiano se orientó hace mucho tiempo por la senda del establecimiento de un tratamiento tarifario equitativo, para evitar que tarifas diferenciales influyeran en la selección del tipo societario.

De otra parte, señala que los mismos conceptos formulados en el acápite anterior, sirven de base para coadyuvar la exequibilidad condicionada del artículo 297-1 del E. T.

Se exonera del impuesto de patrimonio a “las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, liquidación forzosa, o que hayan suscrito acuerdos de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, o acuerdo de reorganización de la ley 1116 de 2006”, resultando “diáfana la discriminación negativa” a que se ven sometidos los contribuyentes distintos de las “entidades”, como las personas naturales, que también podrían verse incursas en los fenómenos de insolvencia previstos en la Ley 1116 de 2006.

Por tanto, expresa que no hay razón para que se les excluyera del beneficio tributario consistente en el no pago del impuesto de patrimonio, lo que a su vez comporta una imprecisión de la norma, por cuanto teniendo carácter autónomo este tributo, también debió aludirse a la no obligación de cumplir con el deber formal de declarar, por parte de las personas naturales comerciantes a que hace alusión la Ley 1116 comentada.

Opina que la alegada violación del artículo 13 de la carta política se configura por cuanto, de mantenerse la norma tal como está, estarían sometidas al impuesto de patrimonio las personas naturales comerciantes, siendo que, al igual que las entidades, pueden verse sometidas a períodos críticos que ameritan el tratamiento especial conferido por la Ley 1116 de 2006.

Es decir, a contribuyentes que están bajo una misma situación de hecho y de derecho, se les da un tratamiento diferencial, de modo que bien podría el fallo que se expida integrar a la norma el principio de igualdad, extendiendo el beneficio a todos los contribuyentes susceptibles de aplicárseles el régimen de la Ley 1116 de 2006, lo que a su vez realiza el principio de equidad.

5. Intervención extemporánea.

La Secretaría General de esta corporación informó que con posterioridad al vencimiento del término de fijación en lista, fue recibida otra intervención, presentada por un abogado destacado al efecto por la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, quien solicitó la exequibilidad condicionada del artículo 4° de la Ley 1370 de 2009, a fin de que se otorgue a la norma un alcance constitucionalmente válido.

Con relación al cargo en contra del artículo 6°, opinó que no es susceptible de un pronunciamiento de fondo, no obstante lo cual la Corte Constitucional podría aclarar que una interpretación de tal norma que excluya a las personas naturales de su ámbito de aplicación resultaría contraria a la carta.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN.

En concepto N° 4977 de junio 3 de 2010, el Procurador General de la Nación pidió condicionar la exequibilidad de los segmentos legales acusados.

Precisa que “el actor invoca la violación de normas constitucionales y otras de rango supralegal, concretamente los artículos 160 a 162 y 178 a 182 de la Ley 5a de 1992. Respecto de estas últimas, el Ministerio Público, una vez analizados el texto de la demanda y el contenido del articulado de Ley 5a, encuentra que no existe un concepto de violación que permita la comparación entre la expresión acusada y los textos superlegales referidos. Por lo

tanto, la demanda no cumple los requisitos exigidos en el Decreto 2067 de 1991, tal y como lo ha señalado la jurisprudencia de esa Corporación¹”

Advierte que “en el trámite del Proyecto de Ley 005 de 2009 Cámara (acumulado)-195 de 2009 Senado, los ponentes para segundo debate, tanto en la Cámara de Representantes como en el Senado de la República, no cumplen con lo previsto en el inciso segundo del artículo 160 de la Carta Política, pues no sustentan las razones o motivos en virtud de los cuales se suprime, del texto aprobado en primer debate en las Comisiones Terceras Conjuntas, la expresión ‘aportes’, que hacía parte del articulado del proyecto aditivo del artículo 295-1 del Estatuto Tributario²”.

Explica que el tema de los aportes en sociedades fue objeto de discusión, siendo prueba de ello la exención del impuesto al patrimonio para aportes en entes cooperativos, que se plasmó en el texto del proyecto para segundo debate, dentro de la propuesta de adición al artículo 295-1 del Estatuto Tributario³, pero ese argumento no es suficiente para subsanar la omisión de las razones de la supresión, como lo manda la ley, pues ello constituye un vicio formal que puede afectar la validez del artículo 295-1.

Advierte que el dispositivo consagrado en el artículo 295-1 del Estatuto Tributario resulta violatorio de los principios de equidad tributaria (art. 95-9 Const.) e igualdad. Eximir del impuesto al patrimonio las acciones en sociedades, y no hacerla con los aportes en otras sociedades, sin que existan razones o motivos que justifiquen ese trato discriminatorio, es una conducta que vulnera los principios constitucionales.

El Ministerio Público recuerda que la tradición jurídica nacional, en materia de exenciones al impuesto de patrimonio, visible en el Decreto-Ley 624 de 1989 y en las Leyes 862 de 2002 y 1111 de 2006, ha sido la de excluir de la base gravable los aportes en las sociedades nacionales. Por tanto, no resulta razonable suprimir para algunas personas tal beneficio, en la normatividad sustitutiva de dichas disposiciones, sin que medie una justificación adecuada

del cambio de opinión del legislador en materia de tanta importancia. No debe olvidarse que la facultad impositiva de los tributos es una expresión del principio democrático, cuyos límites están dados por la equidad y la justicia (preámbulo y artículos 10 y 95-9, entre otras normas constitucionales).

Considera que “se ha dejado presente la existencia de dos vicios de inconstitucionalidad: (i) el referido a la violación de lo dispuesto en el artículo 160 Superior, relacionado con el principio del rigor formal en la producción de la ley, y, (ii) el relativo a la doble tributación, que conduce al desconocimiento del principio de equidad tributaria. No obstante, la norma demandada, al fijar la base del impuesto al patrimonio y contemplar las exenciones para la declaración y pago del mismo, para atemperar el régimen tributario con los fenómenos de rentabilidad, estímulos y evicción de la doble tributación, es necesaria y útil” (f. 128).

La ausencia de una norma del régimen tributario que determine la base gravable del impuesto al patrimonio y los destinatarios exentos de su pago, no sólo conduciría a una falta de certeza de las personas acerca de sus obligaciones tributarias, traducida en el desconocimiento de algunos de sus derechos, sino que generaría ingentes perjuicios al Estado como recaudador y administrador de los tributos.

Por ello, en el presente caso se impone, como regla de estudio de la constitucionalidad de los preceptos acusados, una ponderación entre los principios de formalidad de la ley y equidad del tributo. De un lado está, como se ha visto, la omisión del legislador, y de otro el principio de conservación del derecho y del efecto útil de las normas. La inexecutable no resuelve la inequidad de la norma, pues la consecuencia sería la supresión de la exclusión, tanto para unos, los que gozan de él, como para los otros, que no gozan de él, pero aspiran a hacerlo.

De otra parte, sobre la disposición que da a las entidades que están en circunstancias especiales, un tratamiento jurídico privilegiado no extendido a las personas naturales que se hallan en el mismo supuesto fáctico, opina que es constitucional sólo en la medida en que se modulen sus efectos.

El artículo 10 de la Ley 1370 de 2009, que adiciona el artículo 292 del Estatuto Tributario, hace destinatarios del impuesto al patrimonio a las personas jurídicas, a las naturales, a las sociedades de hecho y a los declarantes del impuesto sobre la renta. Sin embargo, la disposición que exonera del impuesto sólo cubre a las personas jurídicas que se encuentren en procesos de liquidación o de reestructuración de sus pasivos. Este trato diferente entre personas jurídicas y personas naturales, cuando se presenta un mismo supuesto de hecho, comporta una discriminación.

Por tanto, el Ministerio Público “no encuentra un principio de razón suficiente, un argumento

o un motivo, que justifique tal discriminación. La diferencia de trato no fue debatida en las Comisiones Terceras Permanentes, que sesionaron de manera conjunta, y tampoco fue incluida o aprobada en las ponencias y sesiones de las plenarios de la Cámara de Representantes y del Senado de la República. En el trámite en el Congreso, se omitió justificar la discriminación que a la postre se establece en la ley demandada” (f. 130).

Así, por razones de conservación y utilidad del derecho, como argumenta en el análisis del primer cargo, el Procurador General de la Nación pide a la Corte declarar exequible, de manera condicionada, el artículo 297-1 del Estatuto Tributario, en el entendido de que también están exentas del pago del impuesto al patrimonio las personas naturales que se hallen en procesos de liquidación o reestructuración de sus pasivos de acuerdo con la ley.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

Primera. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241, numerales 4° y 5°, de la carta política, la Corte Constitucional es competente para conocer esta demanda, pues se trata de la acusación contra segmentos de ley, que adiciona normas con fuerza de ley.

Segunda. Lo que se debate.

2.1. El demandante considera que en el artículo 4° de la Ley 1370 de 2009, que adicionó el 295-1 del Estatuto Tributario, el legislador consagró la posibilidad de descontar el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, sin considerar los aportes o cuotas sociales, lo cual vulnera flagrantemente el preámbulo y los principios de igualdad general, equidad tributaria, justicia tributaria y libre creación de empresas (arts. 13, 363, 95-9 Y 333 Const.).

2.2. Igualmente, estima que hay un vicio de procedimiento en la formación de la ley que reformó el Estatuto Tributario. Sin embargo, en su escrito de corrección señala “si el Magistrado sustanciador considera que este segundo cargo no merece ser analizado, solicito expresa y respetuosamente que se considere dar curso al primer cargo contra el mismo inciso primero del artículo 295-1 E. T.” (f. 21). En realidad, como no fue debidamente sustentada la aseveración sobre la presunta infracción al ser tramitada dicha ley, la Corte no

puede abordar su análisis.

2.3. También afirma que la expresión “entidades “, contenida en el artículo 6° de la Ley 1370 de 2009, comporta un vicio de inconstitucionalidad, pues consagra un beneficio tributario para las entidades que se encuentren en estado de insolvencia, excluyendo de tal beneficio a las personas naturales. El vicio se concreta en que surge del texto normativo una discriminación negativa, respecto de las personas naturales que se encuentran en el mismo estado de insolvencia empresarial o en fase de reorganización de sus pasivos, conforme a la ley.

2.4. Será entonces necesario (i) referirse brevemente al impuesto al patrimonio y la razón por la cual fue creado, (ii) el régimen colombiano de las sociedades y finalmente (iii) analizar si existen o no las vulneraciones constitucionales planteadas por el demandante.

Tercera. Generalidades sobre el impuesto al patrimonio.

El impuesto al patrimonio es un tributo⁴ de carácter directo y de naturaleza personal, que grava el capital neto de las personas.

Se entiende por patrimonio neto, el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular la persona, con deducción de deudas y obligaciones personales de las que deba responder.

Históricamente⁵, la imposición patrimonial precede en siglos, a la imposición sobre la renta. Usualmente, la tributación del patrimonio sometía a gravamen determinados bienes, como las tierras o el ganado, siendo menos frecuente el gravamen general sobre toda la riqueza.

Como precedente más antiguo del impuesto al patrimonio en el mundo, se encuentra uno general en el cantón de Zurich, en el siglo XIII, así como el impuesto de monedaje o monedatge en España (corona catalana-aragonesa, en 1205). Y aún antes, la denominada moneda forera (1202, en la corona castellana-leonesa).

Al examinar la historia de Colombia, se encuentra que para hacer frente a la demanda de mayores recursos durante la guerra de independencia, el Congreso de Cúcuta de 1821 suprimió la alcabala, el impuesto de la sisa, el

tributo indígena, el monopolio del aguardiente, la venta de empleos y el monopolio de naipes, para unificar los antiguos impuestos principales españoles en uno solo, cuya tasa variaba entre el 15% y el 35% en la Nueva Granada. Se estableció entonces una contribución del 10% anual sobre el ingreso producido por la tierra y el capital, y del 2% o 3% sobre ingresos personales, como los salarios gubernamentales, según su monto.

Había una dependencia excesiva del impuesto de aduanas, lo cual sólo pudo ser corregido en 1918 y 1935, cuando se establecieron los impuestos a la renta y el complementario de patrimonio, los cuales dispusieron de una progresividad importante, cambio que estuvo guiado por el espíritu de la época, fuertemente impregnado por las tesis solidaristas vigentes en Europa en materia fiscal.

Establecido el impuesto a la renta en 1918, fue organizado de manera cédular, es decir, se distinguía el origen de las rentas para señalarles tarifas diferenciales, con el objeto de gravar menos severamente a las provenientes del trabajo. Sin embargo, en 1927 se reestructura el impuesto a la renta, se abandona la modalidad cédular y se trata de unificar el origen de los ingresos, a fin de agrupar todas las fuentes y gravarlas con tarifa similar.

El abandono de la filosofía cédular planteó una grave dificultad, pues en la práctica se terminaba gravando más severamente las rentas provenientes exclusivamente del trabajo, al no tomarse en cuenta otros factores, como los asociados a la capacidad de pago que suministra el disponer de riqueza.

Por esta razón, el legislador de 1935 (durante la llamada “Revolución en Marcha”), resolvió crear paralelamente al impuesto sobre la renta, dos complementarios: el del patrimonio y el de exceso de utilidades, que tuvieron precisamente la función de restablecer una mejor medición de la capacidad de pago dentro de una estructura no cédular del impuesto a la renta.

Así, el impuesto al patrimonio fue establecido en la Ley 78 de 1935 como anual, complementario y accesorio al impuesto sobre la renta, liquidable con tarifas progresivas, que oscilaban entre el 1 x 1000 y el 8 x 1000, sobre el patrimonio poseído dentro del país a 31 de diciembre del año anterior a aquél en el cual se hacía la liquidación.

A este impuesto estaban sujetas las personas naturales y jurídicas, nacionales y extranjeras,

que estuvieran sometidas al impuesto sobre la renta en Colombia.

Para efectos legales, se denominaba patrimonio “el conjunto de derechos apreciados en dinero que tiene una persona, deducido el monto de sus deudas”. La ley establecía que no estaban sujetos al gravamen, entre otros, las hoy denominadas rentas de trabajo, los objetos de arte, los muebles de uso personal, los capitales invertidos en sociedades anónimas o en comandita por acciones que pagaran el impuesto. Se precisaba así mismo que el impuesto adicional se debía pagar, no obstante no se obtuvieran rentas gravables.

Posteriormente, la Ley 81 de 1960 reafirmó la existencia del impuesto al patrimonio como uno de los complementarios del impuesto sobre la renta, al cual quedaban sujetas las personas naturales y las sucesiones ilíquidas, y no las personas jurídicas. Esta ley estableció que el patrimonio sometido al impuesto sería el líquido gravable, obtenido a partir del total de los derechos apreciables en dinero, poseídos dentro del país a 31 de diciembre del año gravable (patrimonio bruto), monto del cual se sustraía el total de las deudas para obtener así el patrimonio líquido, resultado que se afectaba con las exenciones patrimoniales, que establecía la ley, entre las cuales figuraban los bienes originados en las rentas de trabajo, los objetos de arte, los muebles de uso personal hasta cierta cuantía y los bienes que generaran rentas exentas, entre otros.

El Decreto Legislativo 2053 de 1974, que constituyó la reforma estructural del impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia, volvió a reafirmar la existencia del impuesto de patrimonio con carácter complementario del impuesto sobre la renta, a cargo únicamente de las personas naturales y las sucesiones ilíquidas. La base del impuesto estaba dada por el patrimonio líquido gravable que se obtenía de restar del patrimonio bruto poseído en el país por el contribuyente en el último día del año o período gravable, el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.

En el Decreto 2053 de 1974 se eliminó la gran mayoría de las exenciones patrimoniales que se habían consagrado en la Ley 81 de 1960, quedando sólo algunas, entre ellas, las inversiones en títulos de deuda interna y externa emitidos por entidades públicas colombianas.

A partir de la Ley 98 de 1983, se incluyó en la base a considerar por los residentes en Colombia, el patrimonio poseído en el exterior.

En lo fundamental, las reglas del Decreto 2053 de 1974, con las reformas introducidas por el Decreto 2247 de 1974 y las Leyes 20 de 1979, 9a de 1983 y 75 de 1986, fueron incorporadas al Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), artículos 261 a 298.

De este recuento normativo se deduce que el impuesto al patrimonio buscaba fundamentalmente generar una mayor carga impositiva a las rentas de capital en comparación con las rentas de trabajo, para lo cual el impuesto era complementario del de renta y, en algunos momentos, excluyó expresamente las rentas de trabajo capitalizadas; en otros, no gravó a las personas jurídicas, en quienes se consideraba que no operaba la distinción entre rentas de trabajo y de capital, mientras ante las personas naturales sí era evidente la distinción.

Por lo demás, que sólo se gravara a las personas naturales y no a las sociedades, tenía la ventaja de respetar en aquéllas la progresividad que se desprendía del esquema tarifario aplicable, que no se hubiera logrado si únicamente se hubiera gravado a las jurídicas, y que hubiera generado inequidades si además de estas últimas, igualmente lo hubieran tenido que soportar las personas naturales, sin mecanismo para recuperar el pago del impuesto que ya hubieren efectuado por conducto de la sociedad de la cual fuesen asociadas.

Este impuesto y las reglas a que se alude fueron aplicados año tras año mientras el impuesto estuvo en vigencia, que se dio, no obstante varios intentos que se presentaron para eliminarlo hasta 1991. Finalmente fue eliminado a partir del año gravable 1992, con motivo de la entrada en vigencia en el país en ese año del sistema de ajustes integrales por inflación, según lo había dispuesto el artículo 20 del Decreto 1321 de 1989; se dictó entonces la Ley 6a de 1992, suprimiendo el impuesto de renta y patrimonio (que era uno solo).

Sin embargo, no desapareció el patrimonio como un elemento fiscal, ni como componente importante del régimen tributario colombiano, cuya determinación, cuantificación e identificación en la declaración de renta había de determinarse y debió seguirse estableciendo con precisión, debido a que, si bien no era el hecho generador de un impuesto complementario específico, sí era fuente de información de otras obligaciones tributarias y un determinador indirecto del impuesto básico de renta.

Fue así como el patrimonio líquido seguía estando presente en la renta presuntiva; en la renta por comparación de patrimonios; en la cuantificación de determinadas sanciones

fiscales, como la sanción por libros, la de extemporaneidad a contribuyentes, y a obligados a presentar declaración de ingresos y retenciones; la de información en medios magnéticos, la de informar por parte de las entidades financieras diferencias del 40% o más entre las revelaciones contables y las tributarias; y la de requerimiento de firma de contador en las declaraciones de IVA, de retención en la fuente, de renta y de ingresos y retenciones; en la determinación de la cuenta de revalorización y de la utilidad neta (y de la renta), por ajustes por inflación; en la base de la suscripción de bonos (como los de paz); en la obligación de que el contribuyente presente declaración de renta; en el impuesto mínimo; en el impuesto para preservar la seguridad democrática; y en el régimen simplificado del impuesto sobre las ventas.

Con el correr de los años, el impuesto al patrimonio había ido cambiando de función, haciéndose más importante la declaración anual del patrimonio como instrumento de ayuda para controlar el impuesto sobre la renta, como impuesto complementario. Al generalizarse el sistema de presunciones como instrumento para mejorar la administración del impuesto sobre la renta, se descubrió que la declaración anual del patrimonio por parte de los contribuyentes constituía un instrumento valioso para inferir los ingresos reales sobre los cuales, como mínimo, debería calcularse el impuesto de renta. Los dos métodos que han servido para este propósito han sido la comparación patrimonial (que genera una renta gravable adicional) y la renta presuntiva con base en el patrimonio (como base alternativa de determinación de la renta líquida).

No obstante su eliminación, en aras de fortalecer los fiscos municipales (artículo 317 Const., “sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble...”), se mantuvo la obligación de informar en la declaración tributaria todos y cada uno de los activos que se posea, así como las obligaciones o deudas y el patrimonio resultante.

Las reglas generales consagradas en los artículos 261 a 287 del Estatuto Tributario que tienen que ver con las definiciones de patrimonio, las reglas para determinar el valor patrimonial de los bienes, el concepto de patrimonio líquido y las reglas aplicables a las deudas, se mantuvieron vigentes, en el entendido de que ellas eran aplicables, como lo fueron en vigencia del impuesto, al patrimonio de todos los contribuyentes o sujetos pasivos a que se refiere el impuesto sobre la renta, así no obstante esos contribuyentes o sujetos no soportaran ya el impuesto eliminado o no lo hubiesen soportado con anterioridad mientras

estuvo vigente, como es el caso de las personas jurídicas. Por el contrario, las reglas que tenían que ver con las pocas exenciones patrimoniales y las tarifas del impuesto, perdieron razón de ser con la eliminación del impuesto, razón por la cual fueron derogadas expresamente por el artículo 140 de la Ley 6a de 1992, en la medida que ellas tenían que ver específicamente con el impuesto y no con el patrimonio.

Ahora bien, el Decreto 1838 de agosto 11 de 2002, con motivo del Estado de Conmoción Interior⁶, creó este tributo como un “impuesto para preservar la seguridad democrática”.

Aunque hacía múltiples referencias al impuesto sobre la renta, se estableció no como un complemento de aquel sino como un impuesto autónomo e independiente, que se causó por una sola y única vez respecto del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002.

Dicho impuesto tenía como finalidad proveer en forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado que debían intervenir para conjurar los actos que perturban el orden público, e impedir que se extiendan sus efectos.

Posteriormente, las normas contenidas en los artículos 292 a 298-3 del E. T., fueron modificadas con el artículo 17 de la Ley 863 de diciembre 29 de 2003, y fueron gravados los patrimonios líquidos entre 2004 y 2006.

Sobre este aspecto, la sentencia C-990 de octubre 12 de 2004, M. P. Álvaro Tafur Galvis, manifestó:

“Mediante el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 ‘por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas’, el Legislador modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, con el fin de establecer por los años gravables 2004, 2005 y 2006, el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta.

Con dicho artículo 17 el Legislador creó así el referido impuesto de patrimonio (art. 292 del E.T)⁷; señaló el hecho generador (art. 293 E.T.)⁸; estableció la fecha de causación (art. 294 E. T)⁹; determinó la base gravable (art. 295 E.T); fijó la tarifa (art. 296 E. T)¹⁰; precisó cuáles entidades no quedaban sujetas al impuesto (art. 297 E. T)¹¹; fijó las condiciones de

declaración y pago (art. 298 E. T.)¹²; estableció el contenido de la declaración del Impuesto (art. 298-1 E. T.)¹³; encargó su administración y control a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (art. 298-2 E. T.)¹⁴; Y estableció que en ningún caso el valor cancelado por concepto del Impuesto al Patrimonio así creado será deducible o descontable en el Impuesto sobre la Renta, ni podrá ser compensado con otros impuestos. (art. 298-3 E. T.)¹⁵.

En lo que se refiere a la base gravable... el Legislador estableció en el artículo 295 del Estatuto Tributario que la base imponible del Impuesto al Patrimonio estará constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 10 de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario¹⁶, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.”

Luego, con la Ley 1111 de 2006, se volvió a extender la vigencia del impuesto al patrimonio, por otros cuatro años para los patrimonios líquidos superiores o mayores a 3.000 millones de pesos, al 1.2% anual.

En su artículo 28, se estableció que la base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, poseído el 1o de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos (\$220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Finalmente la Ley 1370 de 2009, creó el impuesto al patrimonio por el año 2011, señalando que para efectos de este gravamen el concepto de riqueza es el equivalente al total del patrimonio líquido y se causará a partir del 1o de enero de 2011.

Los elementos de este impuesto son: el sujeto activo es la Nación; el sujeto pasivo son las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho, que tengan la calidad de contribuyentes y de declarantes del impuesto sobre la renta; el hecho generador y la base imponible o gravable están constituidos por la riqueza entendida como el patrimonio líquido a 10 de

enero del año 2011, cuyo valor sea superior a 3.000 millones de pesos.

Cuarta. El régimen de las sociedades en Colombia.

Desde el punto de vista de la legislación mercantil, las sociedades pueden revestir distintas formas. Dos grandes categorías societarias son: i) las sociedades de personas, por aportes o cuotas, que comprenden a las limitadas, sociedades en comandita simple, colectivas y empresas unipersonales y, por otro lado ii) las sociedades de capital o por acciones, entre las que se encuentran: las anónimas, simplificadas por acciones (SAS), y comanditarias por acciones.

Las primeras se constituyen en razón a la confianza entre los socios, por lo que pueden limitar la admisión de nuevos asociados, y en caso de que uno de ellos decida disponer de sus participaciones en el capital social, deberá contar con el conocimiento y la aprobación de los demás y cumplir con las formalidades que para el caso se establecen en la legislación societaria.

La regulación legal entrega la representación y la administración de la sociedad a los socios y en el artículo 358 el Código de Comercio señala que para las sociedades limitadas” la representación de la sociedad y la administración de los negocios sociales corresponde a todos y cada uno de los socios”.

De tal manera, la ley colombiana es clara en su intención de limitar la responsabilidad en que incurren los socios de las sociedades de capital, y también en mantener ilimitada la responsabilidad de los socios de las sociedades de personas.

Tanto en materia mercantil como laboral y tributaria, sólo en las sociedades de personas, los socios deben responder solidariamente por las obligaciones en que incurra la sociedad.

De acuerdo a esto, el riesgo que corren los socios de una sociedad de capital es limitado, en tanto que el riesgo que corren los socios de una sociedad de personas es prácticamente ilimitado.

Quien invierte en una sociedad de personas, está arriesgando no sólo su participación en la sociedad, sino su propio patrimonio, mientras que quienes invierten en sociedades de capital arriesgan sólo su participación en la sociedad, más no su patrimonio personal.

Específicamente, en relación con la responsabilidad de los socios de las sociedades de personas, las obligaciones del ente moral se extienden igualmente a materias como la laboral y la tributaria.

Al respecto, el artículo 36 del Código Sustantivo del Trabajo, señala que: “son solidariamente responsables de todas las obligaciones que emanen del contrato de trabajo las sociedades de personas y sus miembros y éstos entre sí en relación con el objeto social y sólo hasta el límite de responsabilidad de cada socio, y los condueños o comuneros de una misma empresa entre sí, mientras permanezcan en indivisión”.

Igualmente el artículo 794 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003), contempla una responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad al expresar que “en todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable”.

En síntesis, para las sociedades de personas el legislador relacionó la confianza personal y familiar, suponiendo a todos los socios como administradores y adjudicándoles una responsabilidad solidaria e ilimitada

Por el manejo directo e inmediato de las operaciones y negocios sociales del ente societario.

De otra parte, en relación a las sociedades de capital o por acciones, el fundamento que motiva su creación es la constitución de un capital social que permita la explotación económica de un proyecto en común o una empresa, ésta es la razón por la que sus aportes se representan a través de títulos de fácil circulación, que se denominan acciones.

Esta forma de titularidad desplaza la figura del propietario por la del accionista en procura de una mejor circulación de los títulos. Así mismo, esta forma de organización societaria exige que la representación y administración no esté en cabeza de todos los socios, sino que, es necesario el nombramiento de administradores y revisores fiscales que promuevan y vigilen las actividades societarias. Por consiguiente, una vez que el asociado realice el aporte al

capital, su voluntad adquiere una característica anónima. El principal efecto de la anónima inversión, es que la persona queda desvinculada de las responsabilidades y obligaciones que asuma la sociedad.

En las sociedades de capital una vez efectuados los aportes, los asociados pasan a ser inadvertidos o carecen de importancia para los terceros, en razón a que solamente responden hasta concurrencia de sus respectivas aportaciones o cuotas partes. Es la compañía la que responde hasta el límite de su patrimonio por las obligaciones que contraiga en desarrollo de su actividad social. Las obligaciones de los socios y sus derechos pertenecen a la esfera interna de la sociedad, no trascienden a los terceros que negocian con ella, y por virtud de la ley de circulación propia de las acciones, los accionistas de hoy pueden ser distintos de los de ayer y de los de mañana.

Las acciones en que se divide el capital de una sociedad anónima, están representadas por títulos nominativos que sirven para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, éstas deben ser de igual valor y conferir idénticos derechos. Sin embargo, en el contrato social puede estipularse que el capital se divide en varias clases de acciones con derechos especiales, observándose siempre que no producirán ningún efecto legal las estipulaciones que excluyan a uno o más socios de la participación en la utilidad. Se entiende entonces que cada accionista tendrá derecho a un voto, pero también, en el contrato social, podrá pactarse que sólo una parte de los accionistas tenga derecho al voto en las asambleas extraordinarias.

Cada acción es indivisible, pero puede haber varios propietarios de una misma acción, en este caso se nombra un representante común y si no se ponen de acuerdo en la administración, la autoridad judicial se encargará de hacerlo. El representante común no podrá enajenar o gravar la acción, sino de acuerdo con las disposiciones del derecho común en materia de copropiedad.

El artículo 373 del Código de Comercio, establece que la sociedad anónima se formará por la reunión de un fondo social suministrado por accionistas hasta el monto de sus respectivos aportes.

En cuanto a la administración, a diferencia de la sociedad limitada (en la que está a cargo de todos y cada uno de los socios), se señala “gestores temporales y revocables”.

Dichas sociedades una vez constituidas en forma regular crean una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados, sin importar su carácter personal (intuitu personae) o de capital (intuitu pecuniae o rei). Su reconocimiento como persona jurídica, no se sujeta a una previa autorización gubernamental, sino al cumplimiento de las formalidades de orden legal previstas en el estatuto mercantil y en las disposiciones complementarias. Al respecto, los artículos 22 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (Ley 74 de 1968) y 16 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Ley 16 de 1972), son categóricos en someter el ejercicio del derecho de asociación tan sólo a las restricciones previstas en la ley.

El patrimonio de una sociedad, comprende el valor total de los aportes iniciales y los posteriores aumentos o disminuciones que los socios, accionistas, compañías o aportantes, ponen a disposición del ente económico mediante cuotas, acciones, monto asignado o valor aportado, respectivamente, de acuerdo con las escrituras públicas de constitución, reforma, o suscripción de acciones y según el tipo de sociedad, asociación o negocio, con el lleno de los requisitos legales.

Precisamente, el artículo 98 del Código de Comercio, siguiendo los parámetros definidos en los referidos instrumentos internacionales, establece que " la sociedad, una vez constituida legalmente, forma una persona jurídica distinta de los socios individualmente considerados".

De manera que a la luz de la carta, es competencia del legislador, tanto la determinación del régimen jurídico de las sociedades y demás personas jurídicas como la expedición, adición y modificación de las leyes relativas a impuestos¹⁷ (arts. 150 numeral 12 y 338 superiores).

El establecimiento de un régimen solidario en asuntos fiscales, es competencia del legislador, que en su condición de depositario del poder impositivo (arts. 150-12 y 338 de la Constitución), está plenamente habilitado para determinar lo concerniente a la responsabilidad tributaria, sin que existan limitaciones sobre el señalamiento de los sujetos de la obligación tributaria o los mecanismos para hacer efectiva la responsabilidad solidaria.

Quinto. Análisis de los cargos.

Para el actor las expresiones demandadas vulneran el preámbulo y los artículos 13, 95-9, 333

Y 363 de la Constitución.

Advierte la Sala, que el cargo relacionado con el vicio de procedimiento por la exclusión, por parte de los ponentes para segundo debate, en las plenarias de Cámara y Senado, de la expresión “aportes”, que desde un comienzo se encontraba incluida en el proyecto de ley, no surge de la expresión demandada “de las acciones poseídas”, sino del texto íntegro de la disposición contenida en el artículo 295-1 del Estatuto Tributario, en su contenido y efectos. Por tanto, como no fue debidamente sustentada la aseveración sobre la presunta infracción al ser tramitada dicha ley, la Corte no puede abordar su análisis (f. 21).

En consecuencia, el asunto constitucional se circunscribe a determinar dos aspectos de la demanda, (i) si efectivamente la expresión acusada del artículo 4° de la Ley 1370 de 2009, vulnera entre otros, los principios de igualdad y equidad tributaria, al excluir de la base gravable del impuesto al patrimonio, únicamente el valor patrimonial neto de las acciones poseídas en sociedades nacionales, y (ii) si la expresión “entidades” vulnera el ordenamiento constitucional, en cuanto consagra un beneficio tributario para las entidades que se encuentren en estado de insolvencia, beneficio que deben tener también las personas naturales.

(i) En efecto, en el fondo, lo que subyace en las normas objeto de impugnación es una omisión legislativa relativa, tema que ha sido ampliamente tratado por esta corporación¹⁸, como se observa, entre otras, en las sentencias C-543 -1996 (octubre 16), M. P. Carlos Gaviria Díaz; C-540 de 1997 (octubre 23), M. P. Hemando Herrera Vergara; y C-427 de 2000 (abril 12), M. P. Vladimiro Naranjo Mesa.

En relación con las omisiones legislativas de carácter relativo, la Corte, ha optado no por declarar la inexecutable del precepto correspondiente sino por ordenar que, al aplicarse éste, se tengan en cuenta los supuestos de hecho que el legislador omitió en su regulación¹⁹ a efectos de eliminar la desigualdad de trato o la violación de otros derechos, producto del silencio del legislador (sentencias integradoras y aditivas), pues si la interpretación de la norma resulta imposible, lo procedente, entonces, será la declaración de inconstitucionalidad del precepto correspondiente.

La labor del juez constitucional, en estos casos, no tiene por fin la exclusión del precepto -en el que se incurrió en omisión-, si no que éste pueda ser interpretado en el sentido de abarcar

los supuestos de hecho dejados de lado por el legislador -principio de conservación de la norma-.

Es decir, si la norma es aplicada por el operador jurídico tal como fue aprobada y sancionada, la consecuencia que se deriva es la exclusión indebida de entes que debieron incluirse en el beneficio de que se trata.

De esta manera, la disposición legal afectada de omisión relativa es incluyente para algunos y excluyente para otros, sin que fluya de su trámite alguna razón o justificación para esta discriminación que, a la postre, se traduce en afectación de derechos fundamentales, como el de la igualdad o el debido proceso. Así se planteó en la sentencia C-427 de abril 12 de 200020, donde se exigen tres aspectos para que se configure la omisión relativa: "... Que la norma excluya de sus consecuencias aquellos casos que, por ser asimilables, deberían subsumirse dentro de su presupuesto fáctico; 2. Que dicha exclusión no obedezca a una razón objetiva y suficiente y que al carecer de una razón objetiva y suficiente, la omisión produzca una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma y 3. Que la omisión implique el incumplimiento de un deber constitucional del legislador."

Cuando las leyes están afectadas de omisión relativa y son demandadas por este motivo la Corte ha optado por abstenerse de expulsarlas del ordenamiento jurídico, porque ello entrañaría aniquilar la parte válida de la norma. En estos casos, se subsana la omisión colmando el vacío integrando a la norma uno o varios preceptos que la tornan compatible con la Constitución. De ahí que a este tipo de sentencias se les denomine "aditivas o integradoras", en cuanto se adiciona un segmento que la norma antes no tenía, con el fin de integrar un precepto constitucional.

Es así como, mientras en las anteriores versiones del impuesto al patrimonio, creadas con el Decreto 1838 de agosto de 2002, los artículos 17 de la Ley 863 de 2003 y 25 a 29 de la Ley 1111 de 2006, habían indicado que del patrimonio poseído a la fecha de causación del gravamen se podía restar el valor patrimonial neto de "las acciones o aportes", la nueva versión del impuesto que se aplicará para el 1o de enero de 2011, solamente deja restar el valor patrimonial neto de "las acciones poseídas en sociedades nacionales".

Por tanto, el nuevo impuesto al patrimonio no permitiría descontar el valor patrimonial neto

de los “aportes en sociedades “, es decir, de los valores que se tiene en sociedades limitadas o asimiladas, vulnerando los principios de igualdad, equidad, justicia tributaria y libre creación de empresas.

No obstante, para la Corte la exclusión de los aportes o cuotas partes en sociedades, debe entenderse como parte de la expresión acusada, ya que consagrar la eliminación de la base del impuesto solamente para los titulares de acciones nacionales y negarlo para quienes ostentan interés social, aportes u otras formas en que el capital se expresa, no resiste el test de igualdad, proporcionalidad y razonabilidad, por cuanto el derecho tributario está orientado al establecimiento de un tratamiento tarifario equitativo, para evitar que la diferencia influya en la selección del tipo societario.

Nota la Sala que la Ley 1370 de 2009, consagró en el párrafo inciso final la exención del impuesto al patrimonio para los aportes en entes cooperativos, que se plasmó en el texto del proyecto para segundo debate, dentro de la propuesta de adición del artículo 295-1 del Estatuto Tributario²¹.

Siendo ello así, por razones de igualdad y equidad tributaria, los aportes en sociedades limitadas y asimiladas nacionales, al igual que las acciones poseídas en sociedades anónimas nacionales, y los aportes sociales en cooperativas nacionales, deben restarse del patrimonio líquido del declarante del impuesto al patrimonio, pues las sociedades limitadas y asimiladas en las que se llegue a tener aportes sociales también figuran entre las que van a pagar el impuesto al patrimonio.

No puede entenderse como excluido de la base gravable del impuesto al patrimonio, únicamente el valor patrimonial neto de las acciones poseídas, sino también de los aportes o cuotas de participación en sociedades nacionales, debido a que no puede operar una doble presunción de renta sobre unos mismos bienes.

El valor patrimonial neto de las acciones y participaciones en sociedades de capitales o personas se excluye de la base para calcular la renta presuntiva, y los aportes de capital a las sociedades constituyen un pasivo interno a favor de los socios. Al respecto ha dicho la Corte²²:

“La norma en comento se refiere concretamente a la posibilidad de restar del patrimonio

líquido, 'el valor patrimonial neto de los aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales', 'el valor patrimonial neto de los bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito...',y 'el valor patrimonial neto de los bienes vinculados a empresas en período improductivo.'

Por cuanto lo que ha llevado al legislador a consagrar estas excepciones es la consideración de que determinados activos no son rentables, o que su rentabilidad es reducida, o el propósito de evitar una doble tributación o de estimular el mercado de valores,

como sucede con la exclusión relativa a los aportes y acciones en sociedades nacionales, no encuentra en ello la Corte ningún motivo de vulneración constitucional. Antes bien, estas excepciones propenden por la construcción de un orden social justo, en armonía con los fines de la carta fundamental. "

Es decir, estas excepciones corresponden a la aplicación del principio de equidad que impone que no exista una doble tributación respecto de unos bienes en relación con un mismo hecho generador de tributo²³.

La prohibición de doble tributación por un idéntico hecho económico, como bien lo ha explicado el Consejo de Estado, dimana de los principios constitucionales de equidad y progresividad del sistema tributario a que alude el artículo 363 superior.

En efecto, conforme a estos dos principios, no puede haber doble tributación por el mismo hecho económico, "... ello desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política."²⁴

Así, las sociedades como declarantes del impuesto de renta y complementarios, son responsables del impuesto al patrimonio que se creó a partir del Decreto 1838 de 2002 y si no se excluyeran dichas acciones o participaciones de la base gravable del propietario de las mismas, éste terminaría pagando dos veces el impuesto aludido por las mismas acciones o aportes; en un caso como componentes del patrimonio de la sociedad obligada a pagar el impuesto y en el otro como componentes del patrimonio del propietario de las mismas.

En consecuencia, y tal como lo señalan los intervinientes y el Ministerio Público, la norma demandada, al fijar la base del impuesto al patrimonio y contemplar las exenciones para la declaración y pago del mismo, para atemperar el régimen tributario con los fenómenos de rentabilidad, estímulos y evicción de la doble tributación, no sólo es constitucional sino necesaria y útil, hecho que impide una declaratoria de inexecutable.

Aunado a lo anterior, debe tenerse en cuenta que el cargo que presentó el actor está precisamente encaminado a que, protegiendo el derecho a la igualdad o mayor equidad tributaria, se entienda dentro de la parte subrayada

del artículo 4° de la Ley 1370 de 2009 “de las acciones poseídas”, los aportes también poseídos en sociedades nacionales.

Adoptar esta posición no significa desconocer la legalidad y la seguridad jurídica, sino por el contrario salvaguardar la decisión del legislador, pues la expulsión de leyes debe restringirse a aquellos eventos en los que se vulnere la Constitución. Por tanto, en este caso, el vacío de la norma cuestionada debe ser subsanado integrando la palabra aportes, que antes tenía para restablecer la igualdad.

Sobre este tema, en sentencia C-1230 de noviembre 29 de 2005, M. P. Rodrigo Escobar Gil, la Corte señaló:

“Las sentencias integradoras en general y aditivas en particular, lo ha señalado la Corte, encuentran un claro fundamento en el carácter normativo de la Carta Política (C.P. art. 4°) y en los principios de efectividad (C.P. art. 2°) y conservación del derecho (C.P. art. 241), llamados a gobernar el ejercicio del control de constitucionalidad. Por su intermedio se busca, entonces, mantener vigente en el ordenamiento jurídico la norma que ofrece insuficiencias desde la perspectiva constitucional, en el sentido que le permite al órgano de control constitucional ajustar su contenido a los mandatos superiores parcialmente ignorados por el legislador.

La legitimidad e importancia de las sentencias integradoras de naturaleza aditiva, fue explicada por la Corte en la Sentencia C109 de 1995, de la siguiente manera:

'18- La sentencia integradora es una modalidad de decisión por medio de la cual, el juez

constitucional, en virtud del valor normativo de la Carta (CP art. 4), proyecta los mandatos constitucionales en la legislación ordinaria, para de esa manera integrar aparentes vacíos normativos o hacer frente a las inevitables indeterminaciones del orden legal. En ello reside la función integradora de la doctrina constitucional, cuya obligatoriedad, como fuente de derecho, ya ha sido reconocida por esta Corporación²⁵ . y no podía ser de otra forma, porque la Constitución no es un simple sistema de fuentes sino que es en sí misma una norma jurídica, y no cualquier norma, sino la norma suprema (CP art. 4), por lo cual sus mandatos irradian y condicionan la validez de todo el ordenamiento jurídico.

Las sentencias integradoras encuentran entonces su primer fundamento en el carácter normativo de la Constitución, puesto que el juez constitucional, con el fin de asegurar la integridad y la supremacía de la Carta, debe incorporar en el orden legal los mandatos constitucionales. Por ello, si el juez, para decidir un caso, se encuentra con una indeterminación legal, ya sea porque el enunciado legal es insuficiente, ya sea porque el enunciado es contrario a la Carta, el juez debe proyectar los mandatos constitucionales directamente al caso, aun cuando de esa manera, en apariencia, adicione el orden legal con nuevos contenidos normativos. El juez en este caso en manera alguna está legislando pues lo único que hace es dar aplicación al principio según el cual la Constitución, como norma de normas, tiene una suprema fuerza normativa (CP art. 4).

(...)

De otro lado, este tipo de decisiones integradoras también encuentra fundamento en el principio de efectividad establecido por el artículo 2° de la Carta, puesto que los órganos del Estado en general, y los jueces y la Corte Constitucional en particular, deben buscar, en sus actuaciones, hacer realidad los principios, derechos y deberes constitucionales así como el orden de valores que la Constitución aspira a instaurar. Es pues natural que los jueces, y en particular el juez constitucional, integren en sus sentencias los mandatos constitucionales.

(...)

Finalmente, estas sentencias integradoras encuentran fundamento en la propia función de la Corte Constitucional en la guarda de la supremacía e integridad de la Carta (CP art. 241). En efecto, en muchas ocasiones una sentencia de simple exequibilidad o inexecuibilidad resulta insuficiente, ya que ella podría generar vacíos legales que podrían hacer totalmente inócua la

decisión de la Corte. En tales casos, la única alternativa para que la Corte cumpla adecuadamente su función constitucional es que, con fundamento en las normas constitucionales, ella profiera una sentencia que integre el ordenamiento legal a fin de crear las condiciones para que la decisión sea eficaz.' (Sentencia C-109 de 1995, M P. Alejandro Martínez Caballero)."

En consecuencia, al restringir ese descuento a las inversiones representadas en "acciones" de sociedades nacionales, se produce una infracción comparativa no justificada frente a otras formas de participación en el capital de personas jurídicas que se encuentran en idéntica situación material, esto

es, las inversiones en entidades que no están organizadas como sociedades por acciones sino por aportes o cuotas.

Para la Corte, se configura en este caso una omisión legislativa relativa que conforme al principio de conservación del derecho y el efecto útil de las normas, impone el mantenimiento del artículo demandado como una legítima manifestación de la potestad tributaria del Congreso, mediante una declaración de exequibilidad condicionada que incorpore al precepto legal, el grupo de contribuyentes excluidos del beneficio tributario establecido en el artículo 4° de la Ley 1370 de 2009, sin una justificación válida desde la perspectiva constitucional.

De ahí que la expresión "de las acciones poseídas" contenida en el mencionado artículo 4° es exequible, siempre y cuando se entienda que comprende también el valor patrimonial neto de los "aportes" en sociedades nacionales.

(ii) Lo mismo sucede con la expresión "entidades" contenida en el artículo 6° de la Ley 1370 de 2009, que reformó el 297-1 del Estatuto Tributario, por cuanto, al incluir a las personas jurídicas que se encuentren sometidas a un régimen de insolvencia a efectos de exonerarlas del impuesto al patrimonio, y no hacer la misma exclusión con las personas naturales, se vulnera los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria.

Así, la ley con la cual se reguló el impuesto al patrimonio para el 2011, sólo excluye del tributo a las personas naturales o jurídicas comerciantes acogidas a los procesos de reestructuración empresarial de la Ley 550 de 1990 y las acogidas a procesos de

reorganización empresarial de la Ley 1116 de 2006, pero no incluye a las personas naturales no comerciantes acogidas a los procesos de insolvencia, que fueron contemplados en una ley posterior (Ley 1380 de enero 25 de 2010).

Por tanto, el impuesto al patrimonio correrá por cuenta de los que en esa fecha sean contribuyentes del impuesto de renta (personas naturales y jurídicas), siempre y cuando su patrimonio líquido fiscal llegue a ser igual o superior a los \$3.000.000.000 (arts. 1 ° Y 2° de la Ley 1370 de 2010).

Sin embargo, entre el universo de los que sí estarían obligados a responder por el impuesto al patrimonio en el 2011 (por ser contribuyentes del impuesto de renta y poseer en esa fecha patrimonios líquidos fiscales iguales o superiores a \$3.000.000.000), la norma del artículo 6° de la Ley 1370 de diciembre de 2009 (que adicionó el artículo 297-1 al Estatuto Tributario) dispuso que algunos quedarían exonerados de presentar la declaración y pagar el impuesto, así:

“No están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio de que trata el artículo 292-1, las entidades a las que se refiere el numeral 1o del artículo 19, las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 Y 23-2, así como las definidas en el numeral 11 del artículo 191 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato, liquidación forzosa administrativa, liquidación obligatoria o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, o acuerdo de reorganización de la Ley 1116 de 2006.”

Es decir, el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa en la disposición parcialmente acusada, pues está excluyendo del tributo a contribuyentes que atraviesan dificultades económicas y terminan en procesos de liquidación o concordato, y se acogieron a los procesos de reestructuración económica de la Ley 550 de 1999, o a los nuevos procesos de reorganización empresarial de la Ley 1116 de 2006, sin incluir a las personas naturales no comerciantes sometidas conforme a la ley a un régimen de insolvencia, vulnerando entre otros principios la igualdad, la justicia, la equidad tributaria y la libertad de empresa.

El trato desigual deviene de la circunstancia de que no sólo las entidades pueden verse avocadas a la cesación de pagos en periodos de crisis; también las personas naturales comerciantes están expresamente previstas en el tratamiento especial que les confiere la

ley, cuando quiera que se encuentren en esas difíciles condiciones económicas.

Tal como lo advierte en su concepto la Universidad Externado de Colombia (f. 82), las personas naturales no comerciantes que también pueden pasar por dificultades económicas y que hoy en día se acogen a los procesos de insolvencia de la Ley 1380 de enero 25 de 2010, también quedarían cobijadas por la disposición del artículo 297-1 del Estatuto Tributario, adicionado por la Ley 1370 de 2009.

La violación del artículo 13 de la carta se configura por cuanto de mantenerse la norma tal como está, estarían sometidas al impuesto de patrimonio las personas naturales comerciantes, siendo que, al igual que las entidades, también pueden verse sometidas a períodos críticos que ameritan el tratamiento especial conferido por la Ley 1116 de 2006.

En consecuencia, a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación de hecho y de derecho, se les daría un tratamiento diferente; por tanto, al integrar a la norma el principio de igualdad, se tiene que extender el beneficio tributario a las personas naturales susceptibles de aplicárseles el régimen de insolvencia.

Por lo anterior, la Corte declarará exequible, de manera condicionada, el artículo 297-1 del Estatuto Tributario, en el entendido de que la exención del pago del impuesto al patrimonio a las entidades en liquidación o reestructuración, de conformidad con la ley aplicable en uno u otro caso, también se aplica a las personas naturales que se encuentren sometidos al régimen de insolvencia.

VII. DECISIÓN

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

RESUELVE

Primero. Declarar EXEQUIBLE, por los cargos analizados, la expresión “de las acciones poseídas”, contenida en el artículo 4° de la Ley 1370 de 2009, que adicionó el artículo 295-1 del Estatuto Tributario, bajo el entendido de que el valor patrimonial neto de los aportes en sociedades nacionales también constituye un rubro excluido del pago del impuesto al patrimonio.

Segundo. Declarar EXEQUIBLE, por los cargos analizados, la expresión “entidades”, contenida en el artículo 6° de la Ley 1370 de 2009, que adicionó el artículo 297-1 del Estatuto Tributario, bajo el entendido de que la exención del pago del impuesto al patrimonio a las entidades en liquidación o reestructuración, de conformidad con la ley aplicable en uno u otro caso, también se aplica a las personas naturales que se encuentren sometidos al régimen de insolvencia.

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

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

JUAN CARLOS HENAO PÉREZ

Magistrada

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO JORGE IVÁN PALACIO PALACIO

Magistrado

Magistrado

Ausente con permiso

NILSON PINILLA PINILLA

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

1 “Sentencia C-1052 de 2001. ”

2 “El texto definitivo del proyecto, en las Comisiones Terceras Conjuntas de Cámara y

Senado, fue aprobado en sesiones de noviembre 25 y diciembre 1 de 2009. Los textos de ponencia para segundo debate en las plenarias se encuentran registrados en las Gacetas del Congreso Nos. 1274 y 1275 de 2009.”

3 “Gaceta del Congreso 1274 de 2009 (pág. 3). Allí se lee: “Así mismo se excluye de la base el valor patrimonial neto de los aportes sociales realizados por los asociados, en el caso de los contribuyentes a que se refiere el numeral 4 del artículo 19 de este Estatuto. ”

4Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines (en el lenguaje común se llaman impuestos).

5Toda la referencia histórica está compilada del Foro sobre Coyuntura Fiscal, ponentes Ignacio Sanín Bernal y Carolina Rozo Gutiérrez. “Bibliografía: CAMACHO MONTOYA, Álvaro TRIBUTOS SOBRE LA PROPIEDAD RAÍZ; DOMINGO SOLANS Eugenio. EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO; FINO SERRANO; Guillermo y VASCO MARTÍNEZ Ruben; PIZA Julio Roberto. EL RENOVADO IMPUESTO AL PATRIMONIO. REVISTA IMPUESTOS; RESTREPO Juan Camilo. HACIENDA PÚBLICA,” entre otros XXVIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. ICTJ. Bogotá 2004.

6 Algunos de los motivos contemplados en las consideraciones del Decreto 1837 de 2002, por medio del cual se declara el Estado de Conmoción Interior fueron: “... la situación de inseguridad del país se torna cada día más crítica y son más frecuentes, despiadados y perversos los ataques contra los ciudadanos indefensos y las violaciones a sus derechos humanos y a las reglas fundamentales del Derecho internacional Humanitario;

Que la Nación entera está sometida a un régimen de terror en el que naufraga la autoridad democrática y hace cada vez más difícil y azarosa la actividad productiva, multiplicando el desempleo y la miseria de millones de compatriotas;

Que es necesario fortalecer los mecanismos de cooperación ciudadana y en especial organizar redes que a través de la Policía Nacional o de la Fuerzas Militares, según el caso, cooperen de manera activa para prevención del delito y de los actos terroristas tanto en las zonas urbanas como rurales, en cumplimiento de las normas constitucionales que regulan los deberes de la persona y el ciudadana.”

7 “Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado. ”

8“Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1° de enero de cada año gravable cuyo valor sea superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2004). ”

9 “Artículo 294. Causación. El Impuesto al Patrimonio se causa en el primer día del respectivo ejercicio gravable.”

10 “Artículo 296. Tarifa. La tarifa del Impuesto al Patrimonio es del cero punto tres por ciento (0.3%) de la base gravable establecida de conformidad con el artículo anterior. ”

11 “Artículo 297. Entidades no sujetas al Impuesto al Patrimonio. No están obligadas a pagar el Impuesto al Patrimonio creado mediante la presente ley, las entidades a las que se refiere el numeral 1 del artículo 19, así como las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetas al pago del impuesto las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999. ”

12 “Artículo 298. Declaración y pago. El Impuesto al Patrimonio deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y presentarse con pago en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar ubicados en la jurisdicción de la Administración de Impuestos y Aduanas o de Impuestos Nacionales, que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto, dentro de los plazos que para tal efecto reglamente el Gobierno Nacional.”

13“Artículo 298-1. Contenido de la Declaración del Impuesto al Patrimonio. La Declaración del Impuesto al Patrimonio deberá presentarse anualmente en el formulario que para el efecto señale la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y deberá contener:

1. La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.
2. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del

Impuesto al Patrimonio.

3. La liquidación privada del Impuesto al Patrimonio.

4. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.

5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

Los demás contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deberán presentar la declaración del Impuesto al Patrimonio firmada por contador público, vinculado o no laboralmente a la empresa, cuando a ello estuvieren obligados respecto de la declaración del Impuesto sobre la Renta.”

14 “Artículo 298-2. Administración y control del Impuesto al Patrimonio. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la administración del Impuesto al Patrimonio que se crea mediante la presente ley, conforme a las facultades y procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro. La DIAN queda facultada para aplicar las sanciones consagradas en este estatuto que sean compatibles con la naturaleza del impuesto. Los intereses moratorias y las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud serán las establecidas en este estatuto para las declaraciones tributarias.

Los contribuyentes del Impuesto al Patrimonio que no presenten la declaración correspondiente serán emplazados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que declaren dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento. Cuando no se presente la declaración dentro de este término, se procederá en un solo acto a practicar liquidación de aforo, tomando como base el valor patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada y aplicando una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado.

El valor de la sanción por no declarar se reducirá a la mitad si el responsable declara y paga la totalidad del impuesto y la sanción reducida dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de aforo.”

15 “Artículo 298-3. No deducibilidad del impuesto. En ningún caso el valor cancelado por concepto del Impuesto al Patrimonio será deducible o descontable en el Impuesto sobre la Renta, ni podrá ser compensado con otros impuestos.”

16 “ART 261.-Patrimonio bruto. El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable.

Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales extranjeras residentes en Colombia y las sucesiones ilíquidas de causantes que eran residentes en Colombia, incluirán tales bienes a partir del quinto año de residencia continua o discontinua en el país (...). ”

ART 277.-Modificado. L. 223/95, arto 110. Valor patrimonial de los inmuebles. Los contribuyentes sujetos al régimen de ajustes por inflación deben declarar los inmuebles por el costo fiscal ajustado, de acuerdo con el artículo 353 de este estatuto

Los contribuyentes no sujetos al régimen de ajustes por inflación deben declarar los inmuebles por el avalúo catastral al final del ejercicio o el costo fiscal, el que sea mayor, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 72 y 73 de este estatuto. Las construcciones o mejoras no incorporadas para efectos del avalúo o el costo fiscal del respectivo inmueble deben ser declaradas por separado Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90- 2 del estatuto tributario.

17 C-210 de marzo 1° de 2000, M P. Fabio Morón Díaz y C-865 de septiembre 7 de 2004, M. P. Rodrigo Escobar Gil.

18 No ha sucedido lo mismo en relación con las omisiones de carácter absoluto, pues la tesis mayoritaria considera que el juez constitucional carece de competencia para conocer y decidir sobre la existencia de éstas, ante la ausencia de un texto normativo susceptible de control. Por esta razón, se han dictado sentencias inhibitorias.

19 Cfr. C-690 de diciembre 5 de 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero y C-405 de agosto 28 de 1997. M. P. Fabio Morón Díaz, entre otras.

20 M. P. Vladimiro Naranjo Mesa.

21 Gaceta del Congreso 1274 de 2009 (pág. 3).

22 C-238 de mayo 20 de 1997, M. P. Vladimiro Naranjo Mesa.

23 Sobre el principio de equidad en materia tributaria y la doble tributación ver entre otras las sentencias C 485 de mayo 4 de 2000, M. P. José Gregario Hernández Galindo; C-876 de octubre 16 de 2002, M. P. Álvaro Tafur Galvis; C-121 de febrero 23 de 2006, M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

24 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación número: 25000-2327-000-2000-0562-01(12522). Febrero 10 de 2002, C. P. Germán Ayala Mantilla.

25 "C-083/95. MP Carlos Gaviria Díaz. "