

Sentencia C-842/08

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-
Falta de certeza en los cargos

Referencia: expediente D-7199

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006. “Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Actor: Alfredo Beltrán Sierra

Magistrada Ponente:

Dra. CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Bogotá D. C., veintisiete (27) de agosto de dos mil ocho (2008).

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, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, previo concepto del Procurador General de la Nación, la Corte Constitucional procede a decidir sobre la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LAS NORMAS DEMANDADAS

“LEY 1111 DE 2006

(diciembre 27)

Diario Oficial No. 46.494 de 27 de diciembre de 2006

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

(...)

ARTÍCULO 25. Modifícase el artículo 292 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, 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.

PARÁGRAFO. Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio”.

ARTÍCULO 26. Modifícase el artículo 292 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera por la posesión de riqueza a 1º. de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000)”.

ARTÍCULO 27. Modifícase el artículo 294 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 294. Causación. El impuesto al patrimonio se causa el 1o de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010”.

ARTÍCULO 28. Modifícase el artículo 295 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 295. Base gravable. 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 de este Estatuto, 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”.

ARTÍCULO 29. Modifícase el artículo 296 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 296. Tarifa. La tarifa del impuesto al patrimonio es del uno punto dos (1.2%) por cada año, de la base gravable establecida de conformidad con el artículo anterior”.

ARTÍCULO 30. Modifícase el artículo 298 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“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”.

III. LA DEMANDA

Considera el demandante que las normas impugnadas desconocen lo establecido en el preámbulo y en los artículos 1, 2, 13, 58, 333 y 366 de la Constitución Política. Respecto del preámbulo y del artículo 13 superior, explica el actor que en un Estado social de derecho la regulación constitucional y legal en torno a la propiedad y las posibilidades de acceso a la misma son un instrumento para realizar la igualdad a la cual se refieren tanto el preámbulo como el artículo 13 de la Carta; añade que no se trata de postulados teóricos sino de una meta superior para que cada vez un mayor número de personas pueda acceder y disfrutar de

los bienes y servicios que ofrecen las sociedades modernas.

Después de transcribir el texto del artículo 58 de la Constitución Política y mencionar su concordancia con los artículos 60 y 64 de la misma codificación, advierte el demandante que los tres preceptos son pilares del régimen económico colombiano y su contenido está vinculado con lo establecido en el artículo 3 de la Ley Fundamental. Según el actor "... requisito sine qua non para la efectiva existencia y desarrollo de las metas propias del Estado social de derecho, es el régimen económico que para él traza la Constitución Política, como quiera que 'El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado'".

En cuanto a los artículos 95-9 y 363 superiores, considera el demandante que el deber de contribuir a las cargas públicas no debe imponerse de cualquier manera sino sujeto a los principios constitucionales que orientan el sistema tributario; así, en desarrollo del principio de igualdad se impone la equidad tributaria, es decir la justicia del tributo que, a su vez, se traduce en equidad y progresividad.

Luego de transcribir apartes de la jurisprudencia de la Corte Constitucional en materia de tributación, continúa el actor explicando que el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006 viola lo dispuesto en el preámbulo y en los artículos 1, 2, 13, 58, 333, 363 y 366 de la Carta Política, por cuanto el impuesto al patrimonio, regulado por los artículos 17 de la Ley 863 de 2003; 292 y 297 del Estatuto Tributario, normas que hicieron responsables del tributo a todas las personas naturales y jurídicas contribuyentes declarantes, con excepción de algunas entidades entre ellas las sociedades que se encontraran en estado de liquidación o concordato, o que hubieren suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999.

Según el actor, "Como quiera que ese impuesto de carácter temporal dejaría de existir el 31 de diciembre de 2006, fecha en que concluye el año fiscal, el Congreso de la República por iniciativa del Gobierno Nacional mediante el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006, creó el impuesto al patrimonio para los años gravables de 2007, 2008, 2009 y 2010 a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. En el artículo 26 de la misma ley (hoy artículo 293 del Estatuto tributario), se estableció como hecho generador de éste impuesto la posesión de riqueza a

primero de enero del año 2007 cuyo valor sea igual o superior a tres mil millones de pesos, y en los artículos 27, 29, 29 y 30 de la ley en cuestión, se reguló lo atinente a la causación, base gravable y declaración y pago de ese impuesto.”

Considera el demandante que el legislador no distinguió entre las diversas especies de personas jurídicas reconocidas en el derecho colombiano para hacerlas sujeto pasivo del tributo, quedando gravadas tanto las sociedades comerciales, como las asociaciones o entidades sin ánimo de lucro, como ocurre con las cooperativas. En su criterio, “... se parte del supuesto según el cual todas las personas jurídicas son de idéntica naturaleza y en consecuencia por encontrarse en un mismo plano frente a la ley tributaria deben ser gravadas por igual con el impuesto del patrimonio.

Ese supuesto jurídico no es cierto. En efecto, son de naturaleza jurídica por completo diferente y tienen finalidades diametralmente distintas las sociedades comerciales y las cooperativas aunque ambas sean personas jurídicas; así, mientras en las sociedades comerciales, como es universalmente aceptado, quienes las constituyen son aportantes en dinero, en trabajo o en especie para desarrollar un objeto social con la finalidad de repartirse entre sí las utilidades obtenidas de la actividad social, las cooperativas por el contrario son formas de empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores o los usuarios simultáneamente tienen la calidad de aportantes y gestores de la misma, cuya finalidad será producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para la satisfacción de las necesidades de los asociados y de la comunidad en general.

Las cooperativas son la expresión de la propiedad asociativa y solidaria que de manera expresa instituyó la Constitución Política de 1991 como un instrumento para hacer efectivo el principio de la democracia participativa. No otra es la razón por la cual el artículo 58 de la Carta en su inciso tercero, le impone al Estado el deber de protección y promoción de las formas asociativas y solidarias de propiedad, al paso de que la misma manera al regular el régimen económico en Colombia, le ordena al Estado el fortalecimiento de las organizaciones solidarias, mandato que aparece nítidamente contemplado en el artículo 333, inciso tercero, de la Carta Política.

Con la misma finalidad de protección y promoción de formas asociativas y solidarias de propiedad, ha de entenderse que en el marco del Estado social de derecho que proclama la

Constitución, el artículo 60, inciso segundo, dispuso que en la enajenación de empresas estatales ha de facilitarse la adquisición de las acciones a los trabajadores y sus empresas asociativas y solidarias, al igual que a los trabajadores agrarios organizados en empresas asociativas habrá de facilitárseles el acceso a la propiedad rural, en los términos del artículo 64 superior.”

Para el actor, las disposiciones acusadas desconocen el derecho a la igualdad en cuanto se está dando tratamiento jurídico igual a personas jurídicas de naturaleza diferente, siendo que en el Estado social de derecho debe darse trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Explica que el impuesto al patrimonio regulado mediante el artículo 25 de la ley 1111 de 2006, vulnera el principio de igualdad al dar trato tributario igual a personas jurídicas de naturaleza desigual.

Como corolario, expresa el demandante que gravar a las cooperativas con un impuesto extraordinario que disminuye en cuantías elevadas los recursos destinados a atender fines sociales como organizaciones solidarias, en lugar de promoverlas y fortalecerlas, resulta contrario a lo establecido en el artículo 95-9 de la Carta Política.

Los argumentos presentados por el actor están encaminados a que la Corte Constitucional declare inexecutable el artículo 25 de la ley 1111 de 2006, que modificó el artículo 292 del Estatuto Tributario; como consecuencia de esta declaratoria, el demandante solicita que también sean declarados inexecutable, por integrar con el artículo 25 una unidad inescindible, los artículos 26, 27, 28, 29 y 30 de la ley anteriormente mencionada, por cuanto no podrían subsistir si se declara la inconstitucionalidad del artículo 25, pues las demás normas se limitan a definir el hecho generador del impuesto, la fecha de su causación en cada uno de los años fiscales, la base gravable, la tarifa y el modo de realizar la declaración y el pago del impuesto.

IV. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público interviene en el presente caso mediante sendos

escritos presentados por los abogados Carlos Andrés Ortiz Martínez, delegado del Ministro a través de la Resolución 387 del 12 de febrero de 2008 y Enrique Guerrero Ramírez, apoderado de la Nación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Dirección de Impuestos Nacionales DIAN.

1.1 Intervención del abogado Carlos Andrés Ortiz Martínez

Como consideración previa el vocero del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita a la Corte que se inhiba de fallar de fondo, teniendo en cuenta que la demanda no busca el examen abstracto de una disposición legal, sino la solución de un problema concreto derivado de la aplicación de la misma, para fundamentar esta petición, el representante del Ministerio cita la sentencia C-1116 de 2004.

Según el interviniente, la finalidad de la demanda no es otra que exonerar a las entidades pertenecientes al sector solidario del pago del impuesto al patrimonio, pretensión inadmisible y ajena a la naturaleza y objeto de la acción pública de inconstitucionalidad.

Como argumentos en defensa de las normas impugnadas, el interviniente cita la autonomía del legislador en materia tributaria, pues, en su criterio, este puede definir los elementos de la obligación tributaria, particularmente el objeto pasivo de la misma y las excepciones al principio de generalidad del tributo mediante la creación de exenciones tributarias. Como soporte de este argumento cita la sentencia C-876 de 2002.

Para el Ministerio, el legislador en ejercicio de su autonomía, puede definir los sujetos pasivos de la obligación tributaria con base en la política tributaria y en las consideraciones técnicas y económicas que mejor considere, autonomía que sólo está limitada por los preceptos superiores que rigen el sistema tributario.

De otra parte, el interviniente fundamenta la defensa de las normas impugnadas en el principio de generalidad y de equidad horizontal en materia tributaria. El representante del Ministerio explica que el criterio de comparación con el cual se define la igualdad en materia tributaria se refiere en el presente caso a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, razón por la cual, independientemente de su naturaleza jurídica, actividad económica, sector al que pertenezca u objeto social, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que posean riqueza en los montos y oportunidad definidos por las normas impugnadas, se

encuentran en una misma situación fáctica que exige la aplicación del tributo en aplicación del principio de generalidad.

Expresa el interviniente: “En el caso que nos ocupa, es claro que las entidades del sector solidario contribuyentes del impuesto al patrimonio tienen la misma capacidad contributiva que los demás contribuyentes del impuesto al patrimonio pertenecientes a otros sectores de la economía, por lo cual no establecer una exención para aquellos no sólo no desconoce el principio de equidad horizontal, sino que por el contrario da cabal cumplimiento al principio de la generalidad del tributo.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, tal y como se contempla en la misma demanda, el principio de equidad tributaria que el actor considera vulnerado por las normas demandadas es de carácter amplio y se predica del al (sic) sistema tributarios en su conjunto y no a un impuesto particular.

(...)

De esta forma, el análisis sobre la igualdad en el trato para definir el cumplimiento de la equidad tributaria no puede distorsionarse analizando aisladamente cada tributo, sino el sistema en su conjunto. En el caso puntual de las entidades del sector solidario, las cuales como bien lo indica la demanda, cuentan con especial protección constitucional, sí pueden ser objeto de un tratamiento diferenciado frente a los demás contribuyentes cuando el legislador tributario fundadamente lo considere. Es así como, en materia tributaria, se han establecido en el ordenamiento tributario importantes beneficios para las entidades del sector solidario, las cuales, a título de ejemplo, pertenecen al régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementarios, con los beneficios implícitos, de conformidad con el Artículo 19 del Estatuto Tributario.”

El representante del Ministerio concluye solicitando bien sea que se profiera fallo inhibitorio o, “en caso de que el Alto Tribunal, en gracia de discusión, decida pronunciarse sobre el fondo de los cargos, se solicita la declaratoria de inexequibilidad (sic.) de las normas demandadas”.

1.2 Intervención del Abogado Enrique Guerrero Ramírez.

Para éste interviniente, en materia impositiva la Constitución Política otorgó amplias facultades al legislador, quien goza de un amplio margen de discrecionalidad para elegir los medios que estime más adecuados para la consecución de los fines de la política tributaria dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad. Por tanto, el legislador puede crear, modificar y suprimir beneficios tributarios que comprenden varias figuras heterogéneas de contenido y alcance como son las exenciones, las exclusiones, las deducciones de base, los regímenes contributivos sustitutivos, la suspensión temporal del recaudo, la concesión de incentivos tributarios y la devolución de impuestos.

Añade que el poder tributario en Colombia lo detenta la Rama Legislativa y que según el artículo 338 de la Carta Política, el principio de legalidad y de configuración del impuesto beneficia al legislador; a este respecto cita apartes de la sentencia C-540 de 2005.

En criterio del interviniente, el actor no lleva a cabo un análisis individual de las normas acusadas frente a los principios constitucionales aplicables a la imposición tributaria, razón por la cual formula pretensiones ajenas al contenido de la Constitución, pues según ésta los principios de legalidad, equidad, igualdad, progresividad, eficiencia e irretroactividad que rigen el sistema tributario colombiano y las normas impugnadas, atienden a los mencionados principios.

En cuanto al principio de legalidad cita los artículos 18, 150-11, 129, 300-4, 313-4 y 338 de la Constitución Política, según los cuales la creación o modificación de tributos requiere la expresión de la voluntad manifestada a través de una ley.

En relación con los principios de equidad e igualdad menciona el artículo 363 y 13 de la Constitución, los cuales deben ser entendidos como que la ley tributaria debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se dé igual trato a los iguales y desigual trato a los desiguales.

Frente al principio de progresividad, según el cual debe existir una mayor tributación por parte de quienes tienen mayores recursos y una menor por parte de las personas de escasos ingresos, el legislador debe establecer tarifas progresivas; por esta razón, quien adquiere bienes suntuarios debe aportar más recursos al Estado excluyendo del pago del impuesto de IVA, servicios como la educación, el transporte y los arriendos.

El principio de irretroactividad, consagrado en los artículos 338 y 363 de la Carta Política, significa que la ley tributaria no puede tener efectos hacia el pasado, es decir con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de garantizar el principio de favorabilidad.

Luego de expresar sus apreciaciones sobre los principios tributarios en Colombia, el interviniente explica que el principio de legalidad no resulta vulnerado con la ley 1111 de 2006, por cuanto la obligación de pagar el impuesto tiene como fuente la ley. Añade que las normas demandadas crean el impuesto al patrimonio a cargo de personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho contribuyentes declarantes del impuesto de renta, para los cuales el concepto de riqueza es equivalente al patrimonio líquido del obligado.

Por lo anterior, el momento de la causación a partir del 1º de enero del 2007, para los años 2007, 2008, 2009 y 2010, como también la base gravable, la tarifa, la declaración y el pago del impuesto resultan acordes con las disposiciones constitucionales.

En cuanto al principio de equidad y de igualdad, el vocero de la DIAN explica que se llevaron a cabo estudios relativos a la capacidad económica de los contribuyentes colombianos para determinar las contribuciones que estarían en capacidad de efectuar; para ello se dividió la cantidad de riqueza teniendo como elemento diferenciador y característico un monto igual o superior a \$3.000.000, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros \$220.000.000 del valor de la casa o apartamento de habitación.

Además, considera el interviniente que las normas atacadas respetan el principio tributario de la progresividad, según el cual deben tributar más quienes tienen mayores recursos y menos aquellos de escasos recursos al punto de establecer tarifas progresivas.

El vocero de la DIAN explica la necesidad de la medida en cuanto el presupuesto de la nación requiere recursos para su mantenimiento, fortalecimiento y subsistencia, pues el Estado debe intervenir estableciendo un plan de desarrollo en el que se señalen los propósitos y objetivos nacionales.

En relación con la facultad para declarar excepciones al pago del impuesto al patrimonio, explica el interviniente que las normas atacadas conservan el concepto de entidades no sujetas a pagar el impuesto de patrimonio, las cuales son mencionadas en el numeral 1º del

artículo 29 de la ley 1111 de 2006, en concordancia con los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario.

Además, el interviniente defiende la necesidad del impuesto y reitera que el demandante confunde los conceptos de riqueza o patrimonio líquido y el de ingresos obtenidos en desarrollo de la actividad, lo cual lo lleva a interpretar indebidamente las normas demandadas. En su criterio, el impuesto al patrimonio líquido del cual son sujetos las cooperativas no quebranta el principio de igualdad o de equidad tributaria, porque la finalidad de las cooperativas y su naturaleza jurídica no las excluye del deber de contribuir con el financiamiento de los gastos del Estado.

Concluye el interviniente, solicitando que se declare la exequibilidad de las disposiciones referidas por el demandante.

1. Departamento Nacional de Planeación.

La representante del Departamento Nacional de Planeación DNP recuerda que mediante la sentencia C-489 de 2000, la Corte identificó varias categorías de cosa juzgada constitucional, razón por la cual puede estarse a lo resuelto en una sentencia anterior cuando al analizar la constitucionalidad de una norma advierte que su contenido es similar a otra disposición previamente estudiada. Así, los artículos demandados contienen premisas parecidas a las del decreto 1838 de 2002, “por medio del cual se crea un impuesto especial destinado a atender los gastos del presupuesto general de la nación necesarios para preservar la seguridad democrática”.

Mediante el citado decreto, expedido en estado de conmoción interior declarado mediante el decreto 1837 de 2002, se crearon impuestos y se exoneró del pago entre otras al entidades referidas en el numeral 1º del artículo 19 del Estatuto Tributario, es decir “las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, (...) cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o a programas de desarrollo social cuando las mismas sean de interés general siempre que sus excedentes sean reinvertidos en la actividad de su objeto social”.

Recuerda la interviniente que la Corte, mediante la sentencia C-876 de 2002, declaró exequible el artículo 7 del decreto 1838 de 2002, con fundamento en la libertad de configuración del legislador en materia tributaria. En esta sentencia la Corporación encontró similitudes entre las entidades sin ánimo e lucro y las sociedades comerciales, sin encontrar fundamento para exonerarlas del deber de declarar y pagar el impuesto creado mediante el decreto 1338 de 2002.

Concluye la representante del DNP solicitando a la Corte que tenga en cuenta la sentencia C-876 de 2002, que declaró exequible la inclusión de algunas entidades sin ánimo de lucro como sujetos pasivos de ese tributo, añadiendo que las sociedades comerciales y las cooperativas comparten la calidad de empresas económicas, por lo cual no es absoluta la distinción que lleva a cabo el demandante entre unas y otras. Con fundamento en esta explicación solicita a la Corte que declare exequibles las normas demandadas.

1. Universidad del Rosario.

El Decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, doctor Alejandro Venegas Franco, interviene en defensa de la exequibilidad del artículo 25 de la ley 1111 de 2006, que forma unidad normativa con los artículos 26, 27, 28, 29 y 30 de la misma Ley.

El interviniente inicia citando el artículo 292 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 25 de la ley 1111 de 2006, que crea el impuesto al patrimonio según la riqueza de los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, sin excepción respecto de las rentas exentas, ingresos no constitutivos de renta o los no vinculados con una actividad gravada. Recuerda que el legislador, según los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política, es la autoridad competente para establecer los tributos, señalar los hechos y bases gravables, los sujetos activos, los sujetos pasivos y las tarifas respectivas.

En su criterio, los principios previstos en la Constitución en materia tributaria, entre ellos los de equidad e igualdad, son respetados por las normas demandadas, pues aunque el artículo 30 de la ley 454 de 1998, declaró de interés común la protección, promoción y fortalecimiento de las cooperativas, esta regulación carece de efectos directos sobre el poder tributario del Congreso de la República, autoridad que en materia económica mantiene su

libertad de configuración.

En cuanto a la generalidad del tributo, explica el Decano que las cooperativas incurren en un hecho generador del tributo, previsto en el artículo 25 de la ley 1111 de 2006, quedando sometidas a las consecuencias económicas que se deriven del mismo.

Explica el interviniente que el legislador sí distinguió entre las distintas clases de personas jurídicas reconocidas en el derecho colombiano para hacerlas sujeto pasivo del tributo, pues el artículo 78 de la ley 1111 de 2006, exoneró del impuesto al patrimonio a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y por esta razón el hecho de que no haya exonerado del tributo a las cooperativas no viola el principio de igualdad, toda vez que dicha potestad se enmarca dentro de la configuración legislativa que en materia tributaria ostenta el Congreso, atendiendo razones de política económica.

4. Universidad Externado de Colombia.

El Director del Departamento de Derecho Fiscal y Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia, doctor Julio Roberto Piza Rodríguez, interviene para solicitar a la Corte que declare exequibles los artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la ley 1111 de 2006, por cuanto no vulneran los artículos 13 y 363 superiores, relacionados con el principio de igualdad en materia tributaria, ni los artículos 1, 2, 3, 58, 333 y 366 de la Constitución Política, que regulan el régimen de protección para el sector solidario.

Para referirse al principio de igualdad tributaria, el interviniente explica que la facultad de crear tributos o poder tributario fue ejercida arbitrariamente por el monarca para concluir en que sólo el parlamento podía regular el ejercicio de un poder antes ilimitado. Desde la adscripción de esta potestad al legislativo se considera que el parlamento, en desarrollo del principio de legalidad tributaria es el órgano competente para crear los tributos con los que habrán de contribuir los ciudadanos. Así lo dispone la Constitución Política en los numerales 11 y 12 del artículo 150 como también el artículo 338 del mismo Estatuto.

Para explicar la petición de exequibilidad, el interviniente menciona la sentencia C-061 de 2005, en la cual se debatió si existió vulneración al principio de igualdad por la no inclusión de las cooperativas dentro de un supuesto de hecho beneficioso, es decir, si se presentó una omisión legislativa relativa, por cuanto, siendo integrantes del sector solidario y sujetos de

especial protección constitucional, debió extenderse sobre ellas el tratamiento favorable previsto para otros sujetos.

Recuerda el interviniente que en aquella oportunidad la Corte explicó que lo dispuesto en el artículo 333 de la Constitución Política, no implica que el legislador esté expresamente obligado a salvaguardar los créditos que existan a favor de las cooperativas en cabeza de los miembros de la policía nacional, a través de la exclusión de su inembargabilidad.

Para el representante de la Universidad, en el presente caso se demanda la no exclusión de las cooperativas como sujetos del impuesto al patrimonio contraviniendo el principio de igualdad tributaria y desconociendo que la Carta Política prevé un tratamiento especial para las formas de propiedad asociativas y solidarias.

Ante este planteamiento, el interviniente responde destacando el amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria que permite al Congreso señalar que el sector solidario no impone como límite al legislador el deber de prever un régimen de tributación especialmente beneficioso para estos sujetos y menos el deber de relevarlos de la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Agrega el representante de la Universidad: "... de las disposiciones constitucionales que ordenan al Estado proteger y estimular la propiedad solidaria no se deriva que el legislador deba valerse del sistema tributario para concretar dicho régimen protector. El legislador, por el contrario, goza de libertad para seleccionar las políticas y los ámbitos dentro de los cuales puede implementar mecanismos encaminados a hacer efectivos los mandatos constitucionales que protegen al sector solidario, y puede o no valerse de los tributos como instrumentos de política fiscal al servicio de esta finalidad constitucional, sin que el hecho de no hacerlo acarree la inconstitucionalidad de las normas tributarias aplicables a las cooperativas".

5. Central de Integración y Capacitación Cooperativa.

El representante legal de la Central de Integración y Capacitación Cooperativa –CINCOOP- interviene para solicitar a la Corte que declare inexecutable las normas demandadas.

Considera el interviniente que las disposiciones impugnadas desconocen lo dispuesto en los

artículos 1, 2, 13, 58, 333, 363 y 366 de la Constitución Política, por cuanto gravan al sector cooperativo y solidario, impidiendo dar cumplimiento a los mandatos que la Constitución impuso de protección, promoción y estímulo al desarrollo de la economía solidaria como forma social nueva de expresión del derecho de propiedad, que tiene por objeto que los sectores más débiles de la población, sumando pequeños esfuerzos puedan intervenir de manera efectiva en la vida social, económica y cultural de la nación.

En su concepto, las normas acusadas disminuyen las posibilidades de actuación de las organizaciones solidarias, las debilita quitándoles parte de los recursos para cumplir sus objetivos, lo cual se traduce en un desestímulo a una actividad protegida por la Constitución. Explica que las cooperativas han sido sometidas a un trato igual que el de las sociedades comerciales sin tener en cuenta que su naturaleza y objeto social son diferentes, ya que unas tienen ánimo de lucro, mientras las asociaciones solidarias no lo tienen.

6. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Como ponente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario actúa el doctor Juan Camilo Restrepo Salazar. El Instituto reitera el argumento principal del demandante, para quien de los textos demandados se desprende que el legislador no distinguió entre las diversas especies de personas jurídicas reconocidas en el derecho colombiano para hacerlas sujeto pasivo del tributo, quedando gravadas tanto las sociedades comerciales, como las asociaciones o entidades sin ánimo de lucro, entre éstas las cooperativas. Para el legislador se parte del supuesto que todas las personas jurídicas son de idéntica naturaleza, se encuentran en un mismo plano frente a la ley tributaria y, por lo mismo, deben ser gravadas por igual.

Comienza el interviniente recordando que entre las diversas justificaciones que la doctrina le atribuye al impuesto del patrimonio, una de las más frecuentes es la de la equidad, en cuanto este impuesto permite medir de mejor manera la capacidad de pago de los contribuyentes. Para el Instituto, el hecho de que los sujetos pasivos que ha definido la ley como obligados a pagar el impuesto al patrimonio tengan estructuras y finalidades societarias o legales diferentes, no demuestra que se haya vulnerado el principio de la igualdad ante la ley.

Para ahondar en explicaciones el concepto cita el artículo 292 del Estatuto Tributario,

modificado por el artículo 25 de la ley 1111 de 2006, mediante el cual se establece quiénes serán contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, asumiendo el concepto de riqueza como el equivalente al total del patrimonio líquido del obligado. En criterio del Instituto, el artículo 338 de la Constitución Política, al consagrar que la ley debe fijar directamente los sujetos pasivos, las bases gravables y las tarifas de los impuestos, avala lo dispuesto en el artículo 25 de la ley 1111 de 2006, en cuanto previó que el tributo allí mencionado estará a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho “contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta”.

En concordancia de lo anterior, el artículo 297 del Estatuto Tributario precisa quiénes no serán sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, mencionando entre ellas las entidades a las que se refiere el numeral 1º del artículo 19, así como las relacionadas en los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Llama la atención el Instituto sobre el hecho que en ninguna de estas categorías están comprendidas las sociedades cooperativas, ni en general las diversas modalidades de entidades solidarias enumeradas en el ordinal 4º del artículo 19 del Estatuto Tributario; es decir, la ley tributaria enumera cuatro tipos de contribuyentes sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 del Estatuto Tributario (artículo 19-1).
2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentran sometidos a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria. (hoy Financiera) (artículo 292).
3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo (artículo 19-3)
4. Las cooperativas y demás entidades de carácter solidario (artículo 19-4).

Esta enumeración, según el interviniente, no implica que las otras entidades del régimen tributario especial, tales como las personas jurídicas sin ánimo de lucro o los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales, o las cooperativas y demás entidades del sector solidario, no sean organizaciones que no ameriten tratamiento especial o privilegiado cuando el legislar así lo determine. Aclara el Instituto que estos privilegios requieren definición de ley

en desarrollo del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Carta Política, que faculta al Congreso para definir quién es sujeto pasivo de un tributo como el de patrimonio.

En concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, siendo las cooperativas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y no estando expresamente dispensadas de la obligación de pagar el impuesto al patrimonio (artículo 296 del Estatuto Tributario) forzoso es concluir que este tipo de contribuyentes están obligados al pago del impuesto al patrimonio, siempre y cuando el valor neto del mismo sea igual o superior a \$3.000.000.000 al 1º de enero de 2007.

Para el Instituto: “No puede haber privilegios tributarios tácitos para el sector cooperativo solidario. La ley ha ratificado su condición de contribuyentes especiales beneficiarios del doble privilegio de ser contribuyentes especiales y, si dedican un porcentaje de sus excedentes a programas educativos, quedar aun exentos de la tarifa especial señalada por la ley para los contribuyentes especiales.

Pero todo esto lo ha de definir la ley con precisión. Concluir que por el hecho de que las entidades cooperativas y solidarias funcionan dentro de parámetros estatutarios y legales diferentes a los que rigen para las sociales comerciales es razón suficiente para que no se les aplique el impuesto al Patrimonio, significaría contrariar el alcance del Principio de Legalidad que exige que sea la ley la que defina quiénes son y quiénes no son sujetos pasivos de cualquier tributo que se establezca en Colombia.

Por otra parte, puede decirse que el tratamiento diferenciado establecido por el legislador al excluir del universo de contribuyentes del impuesto de patrimonio solamente a una de las categorías de contribuyentes del régimen especial del impuesto sobre la renta, responde a una finalidad constitucionalmente admisible, pues no puede afirmarse válidamente que todas las entidades del régimen especial del contribuyentes(sic) del impuesto sobre la renta tengan la misma condición o la misma naturaleza. De hecho, considera el Instituto que, en estricto sentido no puede sostenerse que las entidades del sector cooperativo no tengan ánimo de lucro, en el sentido a que alude el artículo 8 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, pues tales entidades distribuyen beneficios, sólo que de acuerdo con la legislación cooperativa”.

Concluye el interviniente solicitando a la Corte Constitucional, que declare exequibles las

normas demandas.

7. Academia Colombiana de Jurisprudencia.

En representación de la Academia Colombiana de Jurisprudencia actúa el doctor Bernardo Carreño Varela, quien considera como tema central las potestades del legislador respecto del impuesto al patrimonio del cual son responsables las cooperativas. Comienza el interviniente narrando el origen de la tributación vinculándolo con la necesidad del impuesto para referirse luego al sistema tributario y a la multiplicidad de tributos.

En cuanto a los componentes del sistema tributario explica que con base en el artículo 363 de la Carta Política, se impone el cumplimiento de algunas condiciones en defensa de los contribuyentes y el progreso del país. Para la Academia, el artículo 363 superior, no resulta violado con las normas impugnadas cuando el impuesto no sea progresivo o cuando un grupo de contribuyentes no esté sometido a la progresividad.

Luego de dar su concepto sobre los beneficios tributarios, el derecho a la propiedad, la propiedad en las entidades de de la economía solidaria, explica el interviniente que no fue voluntad del constituyente proteger la propiedad de las entidades que se forman de acuerdo con los principios que rigen el sector solidario de la economía, sino a los cooperados. El vocero de la Academia hace referencia a los excedentes de las cooperativas, aclarando que en la economía solidaria se tiende a mejorar las condiciones humanas en la sociedad, desprendiéndola de su dependencia del dinero.

Acerca de la libertad de la configuración de la ley, explica el interviniente que los beneficios tributarios se estudian desde la óptica de su admisibilidad frente a las normas constitucionales, pues lo relativo a la promoción y apoyo a las cooperativas no hay duda que los textos citados por el demandante los consagran, sin que el constituyente esté obligado a apoyarlas con medidas tributarias, por cuanto existen otras formas de promoción y apoyo para las mismas

Concluye la Academia Colombiana de Jurisprudencia, solicitando a la Corte Constitucional que profiera sentencia inhibitoria debido a la forma como está presentada la demanda.

8. Universidad Nacional de Colombia

La facultad de derecho de la Universidad Nacional de Colombia comisionó al doctor Genaro Sánchez Moncaleano, profesor del Centro Académico, para elaborar el concepto requerido por la Corte Constitucional. El interviniente comienza narrando la evolución de la propiedad en el derecho civil colombiano, para explicar luego los tipos de propiedad en el sistema tributario, señalando que existen dos grandes tipos de propiedad a los cuales refiere el título VI del Estatuto Tributario.

En cuanto a los principios impositivos menciona los de legalidad, equidad, eficiencia y progresividad explicando que la equidad es condición fundamental de un sistema tributario justo y consiste en que se afecte de la misma manera a los sujetos que se encuentren en la misma situación económica y social. En suma, explica el interviniente, debe existir un régimen especial propio de la equidad tributaria favorable a las asociaciones solidarias, tales como las cooperativas.

Por lo anterior, considera el representante de la Universidad Nacional que las normas demandadas no distinguen, no prevén un régimen de favorabilidad para los desiguales y, por esta razón, vulneran los principios en que se funda el sistema tributario, según lo señala el artículo 363 de la Constitución Política. Concluye el interviniente solicitando a la Corte que declare inexecutable las normas impugnadas.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

En cuanto a la equidad tributaria, explica la Vista Fiscal, se trata de un principio que consulta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la obligación en razón de la naturaleza de los mismos y de los fines del impuesto; por tanto, se debe dar trato igual a los sujetos pasivos con igual capacidad económica, haciendo que quienes tienen más capacidad contribuyan en mayor medida. Desde este supuesto se determina la distribución de las cargas y de los beneficios tributarios, como también la correspondiente imposición de los gravámenes o el otorgamiento de las exenciones.

Para el Procurador General de la Nación, el Estado debe proteger y promover las formas solidarias de propiedad, las cuales se organizan para hacer explotadas económicamente y producir réditos sin consideración de la redistribución social de éstos; es decir, se presume que tienen capacidad contributiva. Por esta razón, esta organización de la propiedad, cumple función social que implica obligaciones, entre estas las contributivas.

Explica el Jefe del Ministerio Público que las formas solidarias de propiedad ejercen el derecho de asociación económica de manera libre, por lo que las empresas cooperativas deben contribuir, más aún cuando nadie está obligado a conformarlas y las personas que escogen esta opción económica deben ser conscientes de sus obligaciones sociales, incluidas las contributivas.

En concepto de la Procuraduría, el ánimo de proteger, promover y fortalecer las formas solidarias de propiedad permite al legislador definir si concede algún tipo de beneficio a las empresas cooperativas llegado el momento de establecer obligaciones contributivas, pues la Constitución no prescribe beneficios expresos o exenciones para estas organizaciones económicas.

De otra parte, el concepto explica que el impuesto al patrimonio sí contempla un beneficio contributivo general de carácter equitativo vertical que cobija también a la propiedad solidaria, consistente en que los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta que al 1º de enero de 2007, hayan poseído riqueza (patrimonio líquido) por valor inferior a \$3.000.000.000, no están obligados a declarar y pagar dicho tributo.

Según el Jefe del Ministerio Público, la manera como está regulada la base gravable del impuesto al patrimonio vulnera la equidad horizontal tributaria en contra de la propiedad solidaria, por no poderse excluir del valor del patrimonio líquido del obligado el valor patrimonial neto de los aportes que éste posea en cooperativas, como sí lo puede hacer en relación con la propiedad de las acciones o aportes en sociedades comerciales.

Se aclara que los demandantes impugnan todos los artículos de la ley 1111 de 2006, relacionados con el impuesto al patrimonio, por considerar que conforman una unidad normativa con el problema de desigualdad tributaria planteado por ellos y derivado de dicha normatividad en contra de los intereses constitucionales de la propiedad solidaria, por lo que se presenta una vulneración de la equidad en sentido horizontal respecto del tratamiento de la base gravable de ese impuesto que lesiona el derecho de propiedad cooperativa, según lo previsto en el artículo 28 de la ley 1111 de 2006, por cuanto este artículo, modificadorio del 295 del Estatuto Tributario, establece que la base imponible del impuesto al patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de 2007, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades

nacionales.

El concepto de sociedades nacionales alude sólo a sociedades comerciales, excluyendo del beneficio tributario lo referente a los aportes que se hagan en cooperativas, tal como lo hace la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con efecto vinculante.

Para el Procurador General de la Nación: “Las cooperativas son empresas que se constituyen mediante la asociación y cuyo patrimonio está conformado básicamente por los aportes que hagan sus asociados (Ley 79 de 1988, artículos 4 y 46 y siguientes), Por tanto, para los efectos tributarios relaciones con el impuesto al patrimonio, deben considerarse como sociedades al igual que las comerciales, ya que estas últimas también son fruto del resultado del derecho de asociación; y porque dichas empresas compiten en el mercado en igualdad de condiciones y producen ganancias, sólo que la finalidad de la asociación es diferente (ánimo y no ánimo de lucro)”.

En conclusión, el Procurador General de la Nación solicita a la Corte Constitucional que declare exequibles los artículos 25, 26, 27, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006, únicamente por el cargo de vulneración de la equidad tributaria y declarar exequible el artículo 28 de la misma Ley, únicamente por el cargo de vulneración a la equidad tributaria, bajo el entendido que la exclusión del valor patrimonial neto de las acciones o aportes en sociedades nacionales para efectos de determinar la base imponible del impuesto al patrimonio cubija también a las formas solidarias de propiedad.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

1. Competencia.

En virtud de lo dispuesto por el artículo 241-4 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, por estar dirigida contra varios artículos pertenecientes a una ley.

2. Problema Jurídico

La Corte Constitucional tendría que determinar si la creación del impuesto al patrimonio sin distinción del sujeto pasivo, vulnera el derecho a la igualdad y a la equidad tributaria de las personas jurídicas que integran el sector de la economía solidaria, particularmente de las

cooperativas, debido a que el legislador les da el mismo trato que al resto de los contribuyentes, sin considerar que son entes sin ánimo de lucro.

Sin embargo, luego de examinar el texto de la demanda, el contenido de las normas impugnadas y de analizar el Estatuto Tributario en materia de exenciones, la Sala encuentra que la demanda adolece de ineptitud sustantiva y, por lo tanto, se deberá proferir un fallo inhibitorio.

3. Contenido y alcance de las normas demandadas

Mediante las normas atacadas se crea el impuesto al patrimonio a cargo de todas las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010 (Ley 111 de 2006, art. 25); a su vez, los artículos 26, 27, 28 29 y 30 de la misma Ley, prevén el hecho generador de este impuesto, el periodo de causación, la base gravable, la tarifa, la declaración y pago del mismo. El texto de las disposiciones atacadas es el siguiente:

“ARTÍCULO 25. Modifícase el artículo 292 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el impuesto al patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, 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.

PARÁGRAFO. Los contribuyentes podrán imputar el impuesto al patrimonio contra la cuenta de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio”.

ARTÍCULO 26. Modifícase el artículo 292 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

“Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera por la posesión de riqueza a 1º. de enero del año 2007, cuyo valor sea igual o superior a tres

mil millones de pesos (\$ 3.000.000.000)".

ARTÍCULO 27. Modifícase el artículo 294 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 294. Causación. El impuesto al patrimonio se causa el 1o de enero de cada año, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010".

ARTÍCULO 28. Modifícase el artículo 295 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 295. Base gravable. 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 de este Estatuto, 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".

ARTÍCULO 29. Modifícase el artículo 296 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"Artículo 296. Tarifa. La tarifa del impuesto al patrimonio es del uno punto dos (1.2%) por cada año, de la base gravable establecida de conformidad con el artículo anterior".

ARTÍCULO 30. Modifícase el artículo 298 del Estatuto Tributario, el cual queda así:

"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".

4. Inhibición de la Corte para decidir en el presente caso

Para el demandante, las cooperativas por ser entidades del sector solidario de la economía y carecer de ánimo de lucro, deberían ser legalmente exentas de la obligación tributaria creada mediante las normas transcritas.

El estudio integral del Estatuto Tributario -Decreto 624 de 1989-, lleva a la Corte Constitucional a establecer que la demanda instaurada en el presente caso debió estar dirigida contra las normas que consagran las exenciones en materia de impuesto al patrimonio, pues serían éstas las que eventualmente podrían servir para exceptuar a las entidades del sector solidario de la economía de la obligación creada mediante el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006. Al respecto, el artículo 297 del Estatuto Tributario establece:

“ARTÍCULO 297. ENTIDADES NO SUJETAS AL IMPUESTO AL PATRIMONIO. -El aparte tachado fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006. Este artículo fue modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003-.

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”.

4.1. El numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario prevé:

“ARTICULO 19. CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL. -Artículo modificado por el artículo 8º. de la Ley 863 de 2003-.

Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, para lo cual deben cumplir las siguientes

condiciones:

a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social;

b) Que dichas actividades sean de interés general, y

c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social”.

4.2. Los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario establecen:

“ARTICULO 22. ENTIDADES QUE NO SON CONTRIBUYENTES. -Artículo modificado por el artículo 64 de la Ley 223 de 1995-.

No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, la Nación, los Departamentos y sus asociaciones, los Distritos, los Territorios Indígenas, los Municipios y las demás entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Áreas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios, las Superintendencias, las Unidades Administrativas Especiales, las Asociaciones de Departamentos y las Federaciones de Municipios, los Resguardos y Cabildos Indígenas, los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.

Tampoco será contribuyente la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la ley 70 de 1993.

-Inciso adicionado por el artículo 8 de la Ley 633 de 2000-. El Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, Forec, no es contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios, y no está obligado a presentar declaración de ingresos y patrimonio.

ARTICULO 23. OTRAS ENTIDADES QUE NO SON CONTRIBUYENTES. -Artículo modificado por el artículo 65 de la Ley 223 de 1995-.

No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro.

Las entidades contempladas en el numeral 3) del artículo 19, cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo.

Tampoco son contribuyentes, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.

-Inciso adicionado por el artículo 1 de la Ley 1111 de 2006-. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las asociaciones de hogares comunitarios autorizadas por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

ARTICULO 23-1. NO SON CONTRIBUYENTES LOS FONDOS DE INVERSION, LOS FONDOS DE VALORES Y LOS FONDOS COMUNES. -Artículo adicionado por el artículo 8 de la Ley 49 de 1990-. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades

fiduciarias.

La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo, constituye un ingreso gravable para la misma sobre la cual se aplicará retención en la fuente.

Los ingresos del fondo, previa deducción de los gastos a cargo del mismo y de la contraprestación de la sociedad administradora, se distribuirán entre los suscriptores o partícipes, al mismo título que los haya recibido el fondo y en las mismas condiciones tributarias que tendrían si fueran percibidos directamente por el suscriptor o partícipe.

Lo dispuesto en el inciso final del artículo 48 y en el artículo 56 no se aplicará a las entidades que trata el presente artículo.

Para efectos de determinar el componente inflacionario no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, percibido por personas naturales, se aplicará lo dispuesto en el artículo 39. Cuando se trate de personas jurídicas se determinará de conformidad con el artículo 40.

-Inciso modificado por el artículo 118 de la Ley 633 de 2000-. Interpretase con autoridad que tampoco se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios los fondos parafiscales, agropecuarios y pesqueros, de que trata el capítulo V de la Ley 101 de 1993 y el Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996.

ARTICULO 23-2. NO SON CONTRIBUYENTES LOS FONDOS DE PENSIONES Y LOS DE CESANTIAS. -Artículo adicionado por el artículo 9 de la Ley 49 de 1990-. Los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo, constituye un ingreso gravable para la misma sobre la cual se aplicará retención en la fuente”.

4.3. El argumento principal empleado por el demandante en el presente caso está fundado en que las cooperativas no se encuentran exentas del impuesto al patrimonio, lo cual supondría la violación de los artículos 1, 2, 13, 58, 333 y 366 de la Constitución Política; es

decir, el actor considera que el legislador incurrió en una omisión al no incluir a las cooperativas entre las entidades exceptuadas del mencionado deber tributario; por lo tanto, considera la Sala que la demanda debió ser dirigida contra las normas que generan la exención y no contra aquellas que de manera impersonal y general crean y establecen el impuesto al patrimonio. En este orden, la Sala encuentra que la demanda adolece de ineptitud sustantiva y, por tanto, dará lugar a un fallo inhibitorio.

4.4. La demanda presentada por el ciudadano Alfredo Beltrán Sierra fue admitida¹ por cuanto cumplía formalmente con los requisitos previstos en el artículo 2º. del decreto 2067 de 1991; por lo mismo, se ordenó correr traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de rigor, se dispuso comunicar la iniciación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio del Interior y de Justicia, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y al Departamento Administrativo Nacional de Planeación -D.A.N.P.-; igualmente se dispuso invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, a FEDESAROLLO, a las Universidades Nacional de Colombia, Javeriana, de los Andes, del Rosario, Externado de Colombia y Libre, como también se ordenó fijar en lista el asunto para que cualquier ciudadano pudiera intervenir coadyuvando la demanda u oponiéndose a las pretensiones de la misma.

La Magistrada sustanciadora admitió la demanda en aplicación del principio pro actione y en el auto respectivo expresó que tal decisión atendía a la constatación del cumplimiento de los requisitos formales mínimos a que se refiere el Decreto 2067 de 1991; es decir, el señalamiento de las normas legales impugnadas, la transcripción de las mismas, la mención de las normas constitucionales que el demandante considera transgredidas y la enunciación de un concepto de la violación, pero sin que en aquél momento pudiera llevarse a cabo el análisis material de la acusación formulada.

4.5. Después de analizar el contenido de las normas impugnadas cotejándolas con los preceptos superiores citados por el demandante y de considerar el alcance de las pretensiones, la Sala llega a la conclusión que las razones expresadas por el actor no son ciertas, por cuanto la demanda está fundada en una proposición jurídica deducida por el accionante, quien debido a su percepción sobre el alcance de las normas que integran el Estatuto Tributario, atacó un conjunto de disposiciones destinado a crear el impuesto al

patrimonio, pero que en ninguna de sus partes regula la exención a ésta obligación.

El demandante considera que el legislador debe agregar a las cooperativas entre las entidades beneficiarias de la exención del impuesto al patrimonio, materia que, como se ha explicado, está regulada en el artículo 297 del Estatuto Tributario y no en los artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006. Sobre los fundamentos que el demandante debe exponer cuando ejerce la acción pública de inconstitucionalidad ante la Corte, la jurisprudencia ha precisado:

“La efectividad del derecho político depende, como lo ha dicho esta Corporación, de que las razones presentadas por el actor sean claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes². De lo contrario, la Corte terminará inhibiéndose, circunstancia que frustra ‘la expectativa legítima de los demandantes de recibir un pronunciamiento de fondo por parte de la Corte Constitucional’³.

La claridad de la demanda es un requisito indispensable para establecer la conducencia del concepto de la violación, pues aunque ‘el carácter popular de la acción de inconstitucionalidad, por regla general, releva al ciudadano que la ejerce de hacer una exposición erudita y técnica sobre las razones de oposición entre la norma que acusa y el Estatuto Fundamental’⁴, no lo excusa del deber de seguir un hilo conductor en la argumentación que permita al lector comprender el contenido de su demanda y las justificaciones en las que se basa.

Adicionalmente, las razones que respaldan los cargos de inconstitucionalidad sean ciertas significa que la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente⁵ ‘y no simplemente sobre una deducida por el actor, o implícita’⁶ e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda⁷. Así, el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto; ‘esa técnica de control difiere, entonces, de aquella otra encaminada a establecer proposiciones inexistentes, que no han sido suministradas por el legislador, para pretender deducir la inconstitucionalidad de las mismas cuando del texto normativo no se desprenden’⁸.

De otra parte, las razones son específicas si definen con claridad la manera como la

disposición acusada desconoce o vulnera la Carta Política a través 'de la formulación de por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada'⁹. El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibles que se deba resolver sobre su inexecutable a partir de argumentos 'vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales'¹⁰ que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad¹¹.

La pertinencia también es un elemento esencial de las razones que se exponen en la demanda de inconstitucionalidad. Esto quiere decir que el reproche formulado por el peticionario debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado. En este orden de ideas, son inaceptables los argumentos que se formulan a partir de consideraciones puramente legales¹² y doctrinarias¹³, o aquellos otros que se limitan a expresar puntos de vista subjetivos en los que 'el demandante en realidad no está acusando el contenido de la norma sino que está utilizando la acción pública para resolver un problema particular, como podría ser la indebida aplicación de la disposición en un caso específico'¹⁴; tampoco prosperarán las acusaciones que fundan el reparo contra la norma demandada en un análisis de conveniencia¹⁵, calificándola 'de inocua, innecesaria, o reiterativa'¹⁶ a partir de una valoración parcial de sus efectos.

Finalmente, la suficiencia que se predica de las razones de la demanda de inconstitucionalidad guarda relación, en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche; así, por ejemplo, cuando se estime que el trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado ha sido quebrantado, se tendrá que referir de qué procedimiento se trata y en qué consistió su vulneración (artículo 2 numeral 4 del Decreto 2067 de 1991), circunstancia que supone una referencia mínima a los hechos que ilustre a la Corte sobre la fundamentación de tales asertos, así no se aporten todas las pruebas y éstas sean tan sólo pedidas por el

demandante. Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional”.¹⁷ (Subraya la Sala).

4.6. La jurisprudencia ha precisado, entonces, los requisitos que deben cumplir los argumentos mencionados por el demandante¹⁸, sin los cuales la Corte Constitucional carece de motivos suficientes para proferir una decisión de fondo; en ausencia de una argumentación adecuada y conducente el Tribunal no cuenta con razones idóneas para fallar y, por lo tanto, afronta el riesgo de proferir una sentencia a partir de una motivación inexistente, insuficiente, incierta o, en determinadas circunstancias, ajena a la verdad y a la imparcialidad, con las consecuencias que este hecho acarrea para la vigencia y aplicación de las normas afectadas con la decisión.

Las exigencias que la Corte ha previsto respecto de las razones de la demanda también están relacionadas con los efectos del fallo emitido en esta clase de juicio. En relación con esta materia la Corte ha expresado:

“Por regla general, las sentencias proferidas con ocasión del ejercicio del control de constitucionalidad tienen efecto de cosa juzgada, erga omnes y hacia el futuro (ex-nunc), lo cual implica i) que la norma sometida a control no podrá volver a ser demandada por las mismas razones y ii) que el fallo tenga efectos frente a todos, sin afectar las situaciones ya consolidadas; todo ello con el objeto de generar seguridad jurídica dentro del sistema normativo.

Existe entonces, cosa juzgada constitucional cuando en virtud del pronunciamiento la norma es retirada del ordenamiento jurídico, o cuando hallada conforme a la Ley Fundamental, no se restringen los efectos de la declaración de constitucionalidad, lo cual supone que la adopción de la decisión se ha realizado previo cotejo integral entre los preceptos constitucionales y la norma acusada.

Desde esta perspectiva, la declaración realizada por la Corte Constitucional tiene las

características de ser definitiva, intangible, inmutable y obligatoria, por lo cual hacia futuro no será posible que se cuestione de nuevo su constitucionalidad, dada la configuración del fenómeno de la cosa juzgada absoluta”.¹⁹

4.7. En suma, considera la Sala que el actor dirigió erradamente su demanda respecto de las normas que crean el impuesto al patrimonio a cargo de todas las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, por los años 2007, 2008, 2009 y 2010, como también de aquellos preceptos que establecen el hecho generador de este impuesto, el periodo de causación, la base gravable, la tarifa, la declaración y pago del mismo, cuando debió encaminar su actuación respecto de las normas que consagran las exenciones al mencionado tributo. La interpretación subjetiva que el demandante hace de las disposiciones impugnadas lo ha conducido a elaborar argumentos fundados en razones que, a la luz de la jurisprudencia, no son ciertas y que, por tanto, llevan a la Corte a proferir un fallo inhibitorio.

VII. DECISIÓN.

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

INHIBIRSE para emitir pronunciamiento de fondo en relación con la acusación formulada contra los artículos 25, 26, 27, 28, 29 y 30 de la Ley 1111 de 2006, por ineptitud sustancial de la demanda.

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

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Ausente en comisión

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

Ausente en comisión

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Mediante auto del 22 de febrero de 2008 la Magistrada Sustanciadora resolvió admitir la demanda de la referencia (Folio 19 del expediente).

2 Cfr., entre varios, los Autos de Sala Plena 244 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño) y de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño). En dichas oportunidades la Corte, al resolver el recurso de

súplica presentados por los actores, confirmó los autos en los que se inadmitió la demanda por no presentar razones “específicas, claras, pertinentes y suficientes”.

3 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-898 de 2001 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. La Corte se inhibió de conocer la demanda contra algunos apartes de los artículos 186, 196, 208 y 214 del Decreto 1355 de 1970 por ineptitud en la demanda.

4 Cfr Corte Constitucional Sentencia C-143 de 1993 M.P. José Gregorio Hernández. Estudió la Corte en aquella ocasión la demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 16 y 20 de la Ley 3a de 1986, 246, 249 y 250 del Decreto 1222 de 1986. En el mismo sentido puede consultarse la Sentencia C-428 de 1996 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

5 Así, por ejemplo en la Sentencia C-362 de 2001; M.P. Álvaro Tafur Gálvis, la Corte también se inhibió de conocer la demanda contra Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 5º del Decreto 2700 de 1991, pues “del estudio más detallado de los argumentos esgrimidos por el demandante, como corresponde a la presente etapa procesal, puede deducirse que los cargos que se plantean aparentemente contra la norma atacada no lo son realmente contra ella”.

6 Sentencia C-504 de 1995; M.P. José Gregorio Hernández Galindo. La Corte se declaró inhibida para conocer de la demanda presentada contra el artículo 16, parcial, del Decreto 0624 de 1989 “por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, pues la acusación carece de objeto, ya que alude a una disposición no consagrada por el legislador.

7 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-1544 de 2000 M.P. José Gregorio Hernández Galindo. La Corte se inhibe en esta oportunidad proferir fallo de mérito respecto de los artículos 48 y 49 de la Ley 546 de 1999, por presentarse ineptitud sustancial de la demanda, debido a que el actor presentó cargos que se puedan predicar de normas jurídicas distintas a las demandadas. En el mismo sentido C-113 de 2000 M.P. José Gregorio Hernández Galindo, C-1516 de 2000 M.P. Cristina Pardo Schlesinger, y C-1552 de 2000 M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

8 En este mismo sentido pueden consultarse, además de las ya citadas, las sentencias C-509 de 1996 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-1048 de 2000 (M.P. José Gregorio Hernández

Galindo), C-011 de 2001 (M.P. Álvaro Tafur Gálvis), entre otras.

9 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-568 de 1995 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. La Corte se declara inhibida para resolver la demanda en contra de los artículos 125, 129, 130 y 131 de la Ley 106 de 1993, puesto que la demandante no estructuró el concepto de la violación de los preceptos constitucionales invocados.

10 Estos son los defectos a los cuales se ha referido la jurisprudencia de la Corte cuando ha señalado la ineptitud de una demanda de inconstitucionalidad, por inadecuada presentación del concepto de la violación. Cfr. los autos 097 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) y 244 de 2001 (M.P. Jaime Cordoba Triviño) y las sentencias C-281 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-519 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-013 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Gálvis), C-380 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-177 de 2001 (M.P. Fabio Morón Díaz), entre varios pronunciamientos.

11 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-447 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero. La Corte se declara inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del inciso primero del artículo 11 del Decreto Ley 1228 de 1995, por demanda materialmente inepta, debido a la ausencia de cargo.

12 Cfr. la Sentencia C-447 de 1997, ya citada.

14 Cfr. Ibíd. Sentencia C-447 de 1997.

15 Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-269 de 1995 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Este fallo que se encargó de estudiar la Demanda de inconstitucionalidad contra la Ley 61 de 1993 artículo 1º literales b y f, es un ejemplo de aquellos casos en los cuales la Corte desestima algunos de los cargos presentados por el actor, puesto que se limitan a presentar argumentos de conveniencia.

16 Son estos los términos descriptivos utilizados por la Corte cuando ha desestimado demandas que presentan argumentos impertinentes a consideración de la Corte. Este asunto también ha sido abordado, además de las ya citadas, en la C-090 de 1996 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), C-357 de 1997 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C, 374 de 1997 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo) se desestiman de este modo algunos argumentos

presentados por el actor contra la Ley 333 de 1996 sobre extinción de dominio, C-012 de 2000 (M.P. Alfredo Beltrán Sierra), C-040 de 2000 (M.P. Fabio Morón Díaz), C-645 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-876 de 2000 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), C-955 de 2000 (M.P.)C-1044 de 2000 (M.P. Fabio Morón Díaz), C-052 de 2001 (M.P. Álvaro Tafur Gálvis), C-201 de 2001 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

17 Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda.

18 Cfr. además las sentencias C-139/07, C-156/07, C-211/07, C-336/07, C-398/07, C-475/07, C-477/07, C-505/07, C-291/07, C-925/07, C-929/07, C-951/07, C-956/07, C-961/07.

19 Corte Constitucional, sentencia C-461 de 2004. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.