

Sentencia C-876/02

DECRETO REGLAMENTARIO DE CONMOCION INTERIOR-Competencia

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE CONMOCION INTERIOR-Ambito

ESTADOS DE EXCEPCION-Regulación constitucional

Como lo ha señalado la Corporación de manera reiterada, la regulación constitucional de los estados de excepción responde a la decisión del Constituyente de garantizar la vigencia y eficacia de la Constitución aún en situaciones de anormalidad. Dicha regulación constituye la respuesta jurídica ante situaciones extraordinarias que amenazan el orden institucional, frente a las cuales se debe contar con instrumentos igualmente excepcionales tendientes al restablecimiento de la normalidad, que deben conciliar la necesaria eficacia de la respuesta a las causas de perturbación con la preservación de los principios esenciales del Estado social de Derecho, cuya primacía es la que se pretende proteger.

ESTADOS DE EXCEPCION-Límites a facultades del Gobierno

CONMOCION INTERIOR-Límites a atribuciones del Gobierno

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE CONMOCION INTERIOR-Relación de causalidad

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE CONMOCION INTERIOR-Ambito jurídico

No sobra precisar que el examen de la Corte respecto de los Decretos sometido a control se limita al ámbito estrictamente jurídico de las disposiciones estudiadas sin que le corresponda efectuar análisis de conveniencia o de índole económica, sociológica o política, aspectos estos que se encuentran por fuera de su competencia. Los referentes que la Corte debe tomar en cuenta para el ejercicio del control automático que ordena el numeral 6° del artículo 214 constitucional son solamente, en consecuencia, el propio texto constitucional, los tratados de derechos humanos ratificados por Colombia, las normas de derecho internacional humanitario, la Ley Estatutaria de los estados de excepción, y finalmente el propio Decreto que declare el Estado de Conmoción Interior.

CONMOCION INTERIOR-Características de la potestad impositiva

CONMOCION INTERIOR-Posibilidad de decretar impuestos

CONMOCION INTERIOR-Imposición de contribuciones fiscales o parafiscales

CONMOCION INTERIOR-Imposición de tributos

TRIBUTO EN ESTADOS DE EXCEPCION-Establecimiento por el Gobierno/TRIBUTO EN ESTADOS DE EXCEPCION-Límites a establecimiento por el Gobierno

TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-Alcance de la potestad impositiva

TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-Límites y reglas para ejercicio de potestad impositiva

TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-No aplicación de principio de representación popular

TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-No aplicación de prohibición de establecer rentas con destinación específica

TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-Finalidad de destinación

Durante la conmoción interior la destinación de los recursos debe estar específica y exclusivamente dirigida a conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos, so pena de que el establecimiento del tributo sea inconstitucional.

TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-Principios y reglas aplicables independientemente del estado de normalidad o anormalidad

PRINCIPIO DE PREDETERMINACION DEL TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-Aplicación

Independientemente del estado de normalidad o anormalidad, es necesario dar aplicación al principio de predeterminación, en este caso por el Legislador excepcional, de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, esto es, en cuanto al enunciado de los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y las tarifa.

PROPIEDAD INMUEBLE-Competencia para gravarla

Tal reserva como lo ha señalado esta Corporación, está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto ésta sea el objeto del gravamen, es decir, implica la prohibición para la Nación, para los departamentos y para las demás entidades territoriales de introducir tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria. En este sentido debe afirmarse que no todo gravamen que pueda relacionarse de alguna manera con la propiedad inmueble se encuentra cobijado por esta reserva en favor de los municipios. En la Sentencia C-275/96 donde se explicó que dicho artículo no se aplicaba al gravamen sobre los rendimientos que obtenga el propietario por la valorización del inmueble, ni sobre los beneficios derivados de la venta o enajenación de aquél o sobre los actos jurídicos que se celebren en relación con el predio.

BIEN INMUEBLE-Referente para determinación de la renta de los contribuyentes

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-No se debe confundir la base gravable con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-No recae directamente sobre la propiedad raíz

DERECHOS Y DEBERES-Relación

DERECHOS Y DEBERES CONSTITUCIONALES-No son absolutos

DEBERES CONSTITUCIONALES-Desarrollo legal

DEBERES ESPECIFICOS-Sujeción a la Constitución

DEBER DE CONTRIBUIR AL FINANCIAMIENTO DE GASTOS E INVERSIONES DEL ESTADO-Cumplimiento dentro de conceptos de justicia y equidad

DEBER DE CONTRIBUIR A LA PAZ

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO EN CONMOCION INTERIOR-Examen formal

DECRETO DECLARATORIO Y DE DESARROLLO LEGISLATIVO DE CONMOCION INTERIOR-Expedición simultánea y consecutiva

DECRETO DECLARATORIO Y DE DESARROLLO LEGISLATIVO DE CONMOCION INTERIOR-

Relación causal

DECRETO DECLARATORIO Y DECRETO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Relación causal en fundamentación

DECRETO DECLARATORIO Y DECRETO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Lectura concordada/DECRETO DECLARATORIO Y DECRETO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Forma de distribución de recursos/DECRETO DECLARATORIO Y DECRETO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Entidades del Estado para conjurar causas de perturbación e impedir extensión de efectos

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Recursos tienen destinación específica y entidades determinables

Es claro que los recursos que se recauden con el impuesto que se crea tienen una destinación específica que no es otra que la de asegurar el financiamiento de las acciones tendientes a conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos y que las entidades son determinables en función de las finalidades que la Constitución asigna a la declaratoria del estado de conmoción interior y de los considerandos a que se ha hecho referencia.

DEBER DE CONTRIBUIR AL FINANCIAMIENTO DE GASTOS E INVERSIONES DEL ESTADO EN CONMOCION INTERIOR

DECRETO DECLARATORIO DE CONMOCION INTERIOR-Medios económicos insuficientes del Estado para Policía y Fuerzas Militares/DECRETO DECLARATORIO DE CONMOCION INTERIOR-Recursos del Presupuesto General son insuficientes

DECRETO DECLARATORIO DE CONMOCION INTERIOR-Imposición y recaudación de nuevas contribuciones

IMPUESTO ESPECIAL EN CONMOCION INTERIOR-Atención de gastos del presupuesto general para preservar la seguridad democrática

DECRETO DECLARATORIO DE CONMOCION INTERIOR-Esfuerzo tributario para garantizar seguridad ciudadana

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Establecimiento de elementos y señalamiento de mecanismos para declaración

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO Y DECRETO DECLARATORIO DE CONMOCION INTERIOR-Finalidad de la medida

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Destinación de recursos

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO Y DECRETO DECLARATORIO DE CONMOCION INTERIOR-Necesidad de la medida

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Categoría de gastos a financiar

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Garantía de recursos suficientes para Policía y Fuerzas Militares

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Causación instantánea

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Elementos necesarios a la Policía y Fuerzas Militares para enfrentar acción terrorista

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO EN CONMOCION INTERIOR-Recae sobre personas con mayor capacidad de pago

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Opción que resulta menos onerosa para integrantes más frágiles de la sociedad

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Determinación por legislador excepcional de elementos

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Sujeto activo

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Naturaleza

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Causación instantánea

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Destinación específica

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Organos de verificación que recursos tengan efectivamente la destinación anunciada

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Gastos encaminados a conjurar causas de perturbación e impedir extensión de efectos

DECLARACION DE CONMOCION INTERIOR-Responsabilidad del Gobierno en aplicación de medidas derivadas

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Sujeto pasivo

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Establecimiento de diferentes elementos por legislador excepcional/IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Margen de configuración por el legislador excepcional

Como lo ha señalado la Corte corresponde al Legislador, en este caso al Legislador excepcional, establecer los diferentes elementos del impuesto y, dentro de ellos, los sujetos pasivos en función de las consideraciones de política tributaria que más se ajusten al cumplimiento de los objetivos buscados con el establecimiento de los tributos. En el ejercicio de dicha potestad el Legislador, sea ordinario o excepcional, cuenta con un amplio margen de configuración, lo que no significa que pueda desconocer, como ya se explicó, los principios que sirven de fundamento al poder tributario del Estado a que se refiere el artículo 363 constitucional.

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Declarantes del impuesto de renta y complementarios

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Hecho generador

PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DEL TRIBUTOS EN CONMOCION INTERIOR-Hecho generador/PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DEL TRIBUTOS-Fundamento

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Base gravable

PRESUNCION EN MATERIA TRIBUTARIA-No vulneración de la Constitución

PRINCIPIO DE EFICIENCIA Y PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTOS-Confrontación

PRESUNCION LEGAL EN IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Base gravable

PRESUNCION EN IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Limitación de posibilidad de aportar prueba en contrario respecto a base gravable

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Exclusiones de la base gravable

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-No doble tributación respecto de unos mismos bienes en relación con un mismo hecho generador

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO-Vulneración por pago atendiendo base gravable que no corresponde a realidad patrimonial

PRINCIPIO DE NO RETROACTIVIDAD DEL TRIBUTO-Vulneración

PATRIMONIO-Definición

El patrimonio es un concepto abstracto elaborado por el legislador con determinados fines en derecho, que puede identificarse de manera autónoma e independiente de los bienes que lo conforman. En este sentido el patrimonio se define como una universalidad jurídica, conformada por un conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Son elementos del patrimonio el activo y el pasivo. La diferencia entre estos elementos forma el haber o el déficit patrimonial; según uno u otro caso se dice que la persona está en estado de solvencia o de insolvencia.

PATRIMONIO BRUTO Y PATRIMONIO LIQUIDO EN MATERIA FISCAL-Distinción

Para efectos fiscales se distingue el patrimonio bruto del patrimonio líquido. El patrimonio bruto se conforma por todos los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable, en tanto que el patrimonio líquido, se obtiene de restarle al patrimonio bruto las deudas a la misma fecha a cargo del sujeto pasivo del gravamen.

IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO AL PATRIMONIO-Distinción

El impuesto predial es un gravamen real constituido a favor del municipio donde está ubicado el bien. Como gravamen real no puede confundirse con el impuesto sobre el patrimonio que

es un gravamen personal. En efecto, el impuesto predial se funda en la ocupación que hace el bien del espacio en el municipio al cual se paga el tributo, mientras que en el caso del impuesto establecido sobre el patrimonio los inmuebles integran el patrimonio líquido gravable porque están en capacidad de generar un aprovechamiento económico para su propietario. En un caso es directamente el bien el que se encuentra al origen del tributo, mientras que en el otro es simplemente uno de los elementos con base en los cuales se determina el patrimonio gravable del contribuyente. La obligación tributaria en uno y otro caso tiene pues una naturaleza y una causa diferente que no puede confundirse.

PROPIEDAD INMUEBLE-Referencia tributaria no implica necesariamente un gravamen

PROPIEDAD INMUEBLE-Gravamen solo por municipios

La prohibición contenida en el artículo 317 superior solamente se refiere a aquellos casos en que se pretenda por entidades diferentes a los municipios establecer tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria.

BIEN INMUEBLE COMO REFERENTE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA/BIEN INMUEBLE-
Determinación de patrimonio líquido de sujeto pasivo del impuesto

BIEN INMUEBLE EN IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-
Determinación del patrimonio líquido de sujetos pasivos

BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PATRIMONIO Y COMPONENTES
INMOBILIARIOS-Conceptos distintos

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-No recae directamente sobre la
propiedad inmueble

Siendo el patrimonio una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen y siendo el hecho generador del impuesto que se analiza en este caso el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, y no los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componentes de su patrimonio bruto, no cabe en esta caso afirmar que el impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002 recaiga directamente sobre la propiedad inmueble y por tanto se vulnere el artículo 317 superior. El Decreto 1838 de 2002 no está creando un

impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble, sino que la base gravable del mismo está constituida por el patrimonio líquido de los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, patrimonio líquido en el que solo de manera indirecta la propiedad inmueble es tomada como referente, como uno de los elementos que pueden componer el patrimonio bruto del contribuyente, patrimonio bruto al que habrá que restarle el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha para obtener el patrimonio líquido que es sobre el que recae el cobro del impuesto.

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRÁTICA-Tarifa

PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DEL TRIBUTOS-Existencia de un solo rango de contribuyentes

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Potestad del legislador excepcional para determinar entidades no obligadas a pagar

TRIBUTOS-Autorización al legislador para establecer obligados a pagar/TRIBUTOS-Definición por legislador de excluidos

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Determinación de elementos

POTESTAD DE CONFIGURACION POR LEGISLADOR EXCEPCIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA-Límite constitucional

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Justificación de exclusión de entidades en liquidación, concordato o acuerdo de reestructuración

TRIBUTOS-Exclusión compete al legislador ordinario o excepcional

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Exclusión de entidades sin ánimo de lucro de interés público

IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO LIQUIDO EN CONMOCION INTERIOR

TRIBUTOS-Autonomía y consideraciones que le son específicas

IMPUESTO-No necesaria coincidencia en sujetos pasivos y eventuales tratamientos especiales

en uno y otro

TRIBUTO-Determinación aplicable por legislador

IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-No igual tratamiento de sujetos

ENTIDAD COOPERATIVA-Empresa económica

ENTIDAD DE INTERES GENERAL-Alcance

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Recae sobre conjunto de patrimonio de entidades declarantes del impuesto de renta

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Forma y fecha de pago

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Otorgamiento de plazos

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Invocación de caso fortuito o fuerza mayor como eximente de responsabilidad

NORMA LEGAL-Función simbólica

TRIBUTO-Función simbólica de una norma

Referencia: expediente R.E. 117

Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 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”.

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS.

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil dos (2002).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones

constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

El señor Presidente de la República remitió a esta Corporación dentro del término fijado en el artículo 214 numeral 6 de la Constitución, copia auténtica del Decreto 1338 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”, expedido en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 213 superior y en desarrollo del Decreto 1387 del 11 de agosto de 2002 que declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional.

Mediante auto del 20 de agosto de 2002 el Magistrado sustanciador asumió competencia en el presente proceso, decretó un periodo probatorio de tres (3) días, ordenó comunicar la iniciación del mismo al señor Presidente de la República, así como oficiar a los señores Ministros del Interior y de Hacienda y Crédito Público y a la señora Ministra de Defensa Nacional, fijar en lista en Secretaría General el Decreto objeto de revisión por el término de cinco (5) días para asegurar la intervención ciudadana, y correr traslado al señor Procurador General de la Nación para que dentro del término de diez (10) días rindiera el concepto de rigor.

Cumplidos los requisitos y trámites previstos en la Constitución y en el Decreto 2067 de 1991, procede la Corporación a resolver sobre su constitucionalidad.

II. Texto del Decreto¹

República de Colombia

Presidencia de la República

Decreto número 1838 de 2002

(11 de agosto 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.

El Presidente de la República de Colombia,

en ejercicio sus facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por el artículo 213 de la Constitución Política, la Ley 137 de 1994, y en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto número 1837 del 11 de agosto de 2002, y

CONSIDERANDO:

Que mediante Decreto 1837 del 11 de agosto de 2002, se declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional;

Que es deber de las personas naturales y jurídicas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones que permitan preservar la seguridad democrática;

DECRETA:

Artículo 1°. Impuesto para preservar la seguridad democrática. Créase el impuesto destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática.

Parágrafo. El impuesto que se crea mediante el presente decreto se causará por una sola vez.

Artículo 2°. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto a que se refiere el artículo anterior los declarantes del impuesto de renta y complementarios.

Artículo 3°. Hecho generador. El impuesto que mediante el presente decreto se crea, se causa sobre el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002.

Artículo 4°. Base gravable. La base gravable del impuesto está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001.

Artículo 5°. Exclusiones de la base gravable. De la base gravable indicada en el artículo

anterior se descontará el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002. Tratándose de las personas naturales, adicionalmente se descontarán los aportes obligatorios a los fondos de pensiones.

En ningún caso, el monto a descontar podrá ser superior al valor que se hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001.

Artículo 6°. Tarifa. La tarifa del impuesto a que se refiere el presente decreto es del 1.2% liquidado sobre el valor del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002.

Artículo 7°. Entidades no obligadas a pagar el impuesto. No están obligadas a pagar el impuesto a que se refiere el artículo 1° del presente decreto, las entidades a que hacen referencia el numeral 1 del artículo 19 y los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetos al pago del impuesto las entidades que a la entrada en vigencia del presente decreto se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999.

Artículo 8°. Declaración y pago. El impuesto se declarará y pagará en los plazos que establezca el Gobierno Nacional y se liquidará en los formularios que para el efecto determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Artículo 9°. Administración y control del impuesto para preservar la seguridad democrática. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la administración del impuesto que se crea mediante el presente decreto, para lo cual tendrá las facultades establecidas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro del impuesto. Asimismo, la DIAN queda facultada para aplicar las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario que sean compatibles con la naturaleza del impuesto.

Los intereses moratorios y las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud serán las establecidas en el Estatuto Tributario para las declaraciones tributarias. Cuando no se presente la declaración de este tributo, la Administración Tributaria podrá determinar oficialmente el monto del impuesto a cargo del responsable mediante una liquidación de aforo, tomando como base el valor resultante de aplicar la tarifa correspondiente al patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada, liquidando adicionalmente una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor 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 de la interposición del recurso.

Artículo 10. Fraude y control del impuesto. Los contribuyentes que a partir de la vigencia del presente decreto realicen ajustes contables que disminuyan el patrimonio base para la liquidación del impuesto, sin que correspondan a operaciones económicas efectivas y reales, tales como reducción de valorizaciones o provisiones no soportadas en hechos nuevos y reales, entre otras, serán responsables por los delitos en que incurran, de conformidad con lo previsto en las normas penales.

La DIAN establecerá programas prioritarios de control sobre aquellos contribuyentes que declaren un patrimonio menor al patrimonio fiscal declarado o al poseído a 31 de diciembre de 2001, con el fin de verificar la exactitud de la declaración y de establecer la ocurrencia de hechos económicos generadores del impuesto que no fueron tenidos en cuenta para su liquidación.

Artículo 11. No deducibilidad del impuesto sobre la renta. En ningún caso el valor cancelado por concepto del impuesto a que se refiere el presente decreto será deducible o descontable del impuesto sobre la renta.

Artículo 12. Vigencia. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación.

Dado en Bogotá, D. C., a 11 de agosto de 2002.

ALVARO URIBE VELEZ

El Ministro del Interior,

Fernando Londoño Hoyos.

La Ministra de Relaciones Exteriores,

María Carolina Barco Isakson.

El Ministro del Interior encargado de las funciones del Despacho del Ministro de Justicia y del Derecho,

Fernando Londoño Hoyos.

El Ministro de Hacienda y Crédito Público,

Roberto Junguito Bonnet.

La Ministra de Defensa Nacional,

Martha Lucía Ramírez de Rincón.

El Ministro de Agricultura y Desarrollo Rural,

Carlos Gustavo Cano Sanz.

El Ministro de Comercio Exterior encargado de las funciones del Despacho del Ministro de Desarrollo Económico,

Jorge Humberto Botero Angulo.

El Ministro de Minas y Energía,

Luis Ernesto Mejía Castro.

El Ministro de Comercio Exterior,

Jorge Humberto Botero Angulo.

La Ministra de Educación Nacional,

Cecilia María Vélez White.

La Ministra del Medio Ambiente,

Cecilia Rodríguez González-Rubio.

Juan Luis Londoño de la Cuesta.

El Ministro de Salud,

Juan Luis Londoño de la Cuesta.

La Ministra de Comunicaciones,

Martha Helena Pinto de De Hart.

El Ministro de Transporte,

Andrés Uriel Gallego Henao.

La Ministra de Cultura,

María Consuelo Araújo Castro.

III. Intervención ciudadana

Durante el término de fijación en lista del presente proceso² fueron recibidas en la Secretaría de la Corporación diecinueve intervenciones ciudadanas. A continuación se presenta una síntesis de los argumentos expuestos, agrupados de acuerdo con los diferentes temas invocados por los intervinientes.

1. Para las ciudadanas Mildred Vaca Daza, Angélica Patricia García Pulido y Yarledis Maria Garavito el Gobierno Nacional carecía de facultades para dictar el Decreto 1838 de 2002 por cuanto en su concepto la posibilidad de decretar impuestos durante los estados de excepción solamente se encuentra prevista en la Constitución para el caso de la declaratoria del Estado de Emergencia Económica y Social.

Por su parte el ciudadano Alfredo Castaño Martínez señala que la potestad impositiva es una facultad propia y permanente del Congreso que solo en los casos de guerra exterior a que se refiere el artículo 212 de la Constitución puede trasladarse excepcionalmente al Gobierno. Situación que es diferente a la que se presenta en el presente caso. Idéntica afirmación hace

en su intervención el ciudadano Tito Enrique Orozco Prada.

2. Los ciudadanos Miguel Angel Enciso Pava y Tito Enrique Orozco Prada afirman en sus intervenciones que el Decreto 1838 del 11 de agosto de 2002 bajo examen, fue expedido antes de la entrada en vigencia del Estado de Conmoción interior ya que en su concepto ésta solamente se produjo al día siguiente de la publicación del Decreto que declaró dicho estado de excepción, es decir el 12 de agosto de 2002.

3. El ciudadano Alfredo Castaño Martínez señala que el Decreto 1838 de 2002 bajo estudio no guarda relación directa de conexidad con el Estado de Conmoción Interior. En su concepto la creación de un impuesto no tiene la virtualidad de preservar el monopolio de las armas en manos de las Fuerzas Militares del Estado colombiano, ni de conjurar la subversión armada ni el conflicto no convencional interno que vive el país, mucho menos si se causa por una sola vez y su pago no se efectúa de manera inmediata sino en los plazos que ha fijado el Gobierno y que se extienden hasta el año 2003.

Para el interviniente la crisis de orden público que padece el país es estructural y está ligada al modelo económico vigente, circunstancia que ratifica la inutilidad de la medida adoptada frente a los objetivos anunciados.

Señala finalmente que el impuesto tendrá un impacto recesivo, con lo que no se contribuirá a conjurar la crisis de orden público sino a agravarla en el corto plazo.

4. Los ciudadanos Alirio Uribe Muñoz y Javier Alejandro Acevedo, en representación del Colectivo de abogados José Alvear Restrepo y Dora Lucy Arias, en representación de la Asociación Colombiana de abogados defensores Eduardo Umaña Mendoza afirman que en el articulado del decreto no se hace referencia a cuales son “las demás entidades del estado que deben intervenir” en conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos, con lo que se contrariaría lo establecido en los artículos 8 y 9 de la Ley 137 de 1994.

Afirman que ni en la motivación ni en el articulado se expresa cómo se van a distribuir los recursos que se recaudan con el impuesto y que esta exigencia “no solo se deriva de la aplicación de los principios que este tipo de normas deben guardar como el de la justificación expresa de la limitación del derecho, el uso de las facultades, la finalidad, la

necesidad, la motivación de incompatibilidad y la proporcionalidad sino también del principio fundamental que rige todo nuestro ordenamiento jurídico que se conoce como el de la democracia, es decir el derecho que tenemos los ciudadanos de conocer de manera expresa y concreta la forma como se van a distribuir los dineros recaudados”.

Señalan que en el Decreto han debido precisarse las disposiciones de la ley de apropiaciones para la vigencia fiscal de 2002 que se derogan o modifican.

Afirman igualmente que la motivación del Decreto corresponde más bien a la declaratoria de emergencia económica y social.

Señalan de la misma manera que con el Decreto se “quebranta el principio de equidad ya que establece cargas injustificadas a un sector específico de la población y contradice la intención del constituyente de crear condiciones materiales de respetar a los sectores de la sociedad menos favorecidos. Igualmente vulnera el principio de eficacia, pues constituye una partida presupuestal que no tiene destinación legal específica y por tanto no será eficiente su aplicación en los términos del Estado de Conmoción interior. Finalmente vulnera también el principio de justicia y de progresividad por cuanto la creación apresurada de este nuevo tributo imposibilita que los llamados a pagarlo puedan hacer una previsión de sus gastos y por lo tanto pagar oportunamente”.

5. El ciudadano Alfredo Castaño Martínez afirma que el Decreto 1838 de 2002 bajo estudio en cuanto “crea un impuesto para los gastos de la Seguridad Democrática”, desconoce el artículo 359 de la Constitución que prohíbe la existencia de rentas de destinación específica.

6. El ciudadano Álvaro Gama Beltrán solicita que se fije por la Corte el periodo gravable respecto del cual se predica la calidad de declarante del impuesto de renta y complementarios en el artículo 2° del Decreto 1838 de 2002.

7. Los ciudadanos Tito Enrique Orozco Prada y Angélica Patricia Pulido coinciden en afirmar que el hecho de tomar como base para la liquidación del impuesto para la seguridad democrática el patrimonio líquido el poseído por el contribuyente a 31 de agosto de 2002 desconoce el artículo 338 constitucional, en cuanto dicho texto constitucional establece que las contribuciones fiscales “no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience

después de iniciar la vigencia de la respectiva ley ordenanza o acuerdo” que las crea. Y en este sentido consideran que en el decreto bajo examen se establece un impuesto de carácter retroactivo.

Idéntica afirmación hacen los ciudadanos Alirio Uribe Muñoz y Javier Alejandro Acevedo, en representación del Colectivo de abogados José Alvear Restrepo y Dora Lucy Arias, en representación de la Asociación Colombiana de abogados defensores Eduardo Umaña Mendoza.

En el mismo sentido el ciudadano Alfredo Castaño Martínez señala que el Decreto bajo examen contraviene tanto el tercer inciso del artículo 338 como el segundo inciso del artículo 363 de la Constitución por cuanto “la base del impuesto creado es el resultado de hechos ocurridos durante el periodo tributario de enero de 2002 agosto de 31 de 2002, mucho antes de la fecha en la cual comenzó la vigencia del Decreto 1838 de 11 de agosto de 2002.”. Por lo que en su concepto “la norma tributaria en este caso fue claramente retroactiva, en cuanto operó respecto de situaciones ya consolidadas”.

8. Los ciudadanos Eduardo Jaramillo Robledo quien actúa en representación de la Cámara Colombiana de la Construcción CAMACOL, Fernando Echavarría Valencia, Jairo González Gómez, Mauricio Barney Villegas, Miguel Angel Enciso Pava, Álvaro Gama Beltrán, Alfredo Castaño Martínez, Jhon Alirio Pinzón Pinzón y Sandra Milena Castellanos, en sendos documentos intervienen en el presente asunto para que se declare que debe excluirse, de la base gravable del impuesto establecido por el Decreto 1838 de 2002, la propiedad inmueble.

Para dichos intervinientes los artículos 4° y 5° del Decreto bajo examen infringen el artículo 317 superior a cuyo tenor solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Disposición constitucional esta que en su concepto no puede desconocerse aún bajo estado de excepción.

Señalan que el impuesto de patrimonio recae en forma directa y específica sobre los bienes del contribuyente, afirmación que sustentan citando la definición de patrimonio bruto contenida en el artículo 261 del Estatuto Tributario³.

Señalan que no existe diferencia entre el cobro directo que se realiza en el impuesto predial

sobre un bien inmueble y el cobro que se realiza en el presente caso sobre los bienes que integran el patrimonio líquido del contribuyente. En una de las intervenciones aludidas se precisa al respecto que “En el caso del impuesto predial el cobro recae sobre una parte específica del patrimonio líquido, en tanto que en el impuesto creado mediante decreto legislativo 1838 de 2002, el cobro recae específicamente sobre la totalidad del patrimonio líquido incorporando nuevamente a los bienes inmuebles”4.

En atención a las anteriores consideraciones los intervinientes solicitan a la Corte que declare la inexecutable de los artículos 4 y 5 del Decreto bajo examen o en subsidio que declare su constitucionalidad condicionada, bajo el entendido que los sujetos pasivos podrán descontar de la base gravable del impuesto así creado “el valor patrimonial neto de los inmuebles que el contribuyente posea a 31 de agosto de 2002.”

9. Los ciudadanos Gonzalo Ocampo Niño, Angélica Patricia García Pulido, Luis Fernando Henao Montoya y Luis Carlos Sánchez Mazuera, en escritos separados, solicitan que se declare inexecutable la expresión “el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001” contenida en el artículo 4° del Decreto 1838 de 2002 que se examina.

Afirman que esta expresión “es contradictoria a la técnica contable en la depuración del PATRMONIO LIQUIDO, con el mismo espíritu de la norma en la determinación de la base gravable y presuntamente violatorio del principio constitucional de los tributos de la NO RETROACTIVIDAD”5.

Los intervinientes advierten que la presunción así establecida contraría así mismo el principio de equidad tributaria en tanto fija una sola posibilidad de variación “en términos de aumento” de dicho patrimonio líquido y no considera “las disminuciones” posibles que este haya tenido.

En relación con el mismo punto, para el ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón de no entenderse que la presunción a que alude al artículo 4° anotado es una simple presunción legal que admite prueba en contrario se estarían vulnerando los artículos 29 y 95-9 de la Constitución, así como el principio de equidad tributaria, por lo que solicita a la Corporación que “determine que la expresión ahora cuestionada se ajusta a la Carta Política, solamente si se le permite al contribuyente presentar como base gravable un patrimonio líquido

inferior al declarado a 31 de diciembre del año gravable 2001, lo que equivale a decir que la expresión controvertida debe entenderse como una presunción legal o *juris tantum* (que admite prueba en contrario)”.

10. Los ciudadanos Juan Carlos Salazar Torres, Diana Patricia Bernal Pinzon, Alexandra Ospina Colmenares, Giovanna Andrea Franco Rubiano, Sandra Milena Castellanos Sandoval, Luis Carlos Sánchez Mazuera y Luis Fernando Henao Montoya, presentan sendos escritos en los que solicitan la declaratoria de inexecutable del segundo inciso del artículo 5° del Decreto bajo examen.

Los intervinientes presentan argumentos coincidentes en relación con el desconocimiento de los principios de igualdad (art 13 C.P.) buena fe (art 83 C.P.), de equidad tributaria y de retroactividad (art.363 C.P.) así como del mandato contenido en el tercer inciso del artículo 338 constitucional.

Afirman que no existe una justificación objetiva y razonable para establecer una diferencia de trato entre las personas que realizaron inversiones en sociedades entre el primero de enero y el 31 de agosto de 2002 y quienes las hayan efectuado en el año anterior, por lo que resulta discriminatorio que estos últimos puedan descontar de la base gravable del impuesto de seguridad democrática las inversiones que hubieren efectuado mientras que los primeros no lo puedan hacer.

Idéntica reflexión hacen en relación con los aportes que se hayan efectuado a los fondos de pensiones por las personas naturales en los mismos periodos.

Afirman que de no ser declarado inexecutable el inciso a que se ha hecho referencia se estaría generando una doble tributación para el caso de las sociedades, al tiempo que se estaría haciendo depender la base gravable del impuesto de hechos ocurridos con anterioridad a la expedición del Decreto 1838 de 2002, vulnerando así los artículos 363 y 338 constitucionales.

Afirmas así mismo de manera enfática que “para el legislador extraordinario hay dos clases de contribuyentes: unos que hicieron inversiones hasta el año pasado, a quienes se les premia excluyéndolos de una doble tributación y otros, que creyeron en el país en el periodo más crítico del conflicto interno, es decir que efectuaron nuevas inversiones en Colombia

durante los últimos ocho meses, cuyos insucesos fueron precisamente los que condujeron a la declaratoria de la conmoción interior, a quienes se les castiga por quedarse con fe en el futuro de la patria, sometiéndolos a una confiscatoria doble tributación”6.

11. El ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón solicita que se declare la inconstitucionalidad por omisión del artículo 7 del Decreto 1838 de 2002 por no incluir dentro de las entidades no obligadas a pagar el impuesto que se crea con dicho Decreto a algunas entidades no contribuyentes del impuesto de renta. El interviniente señala al respecto que de acuerdo con el artículo 19 numerales 2 y 4 del estatuto tributario no están sometidas al pago del impuesto de renta las entidades cooperativas, las cajas de compensación familiar y los fondos de empleados cuando destinan sus excedentes en la forma prevista por la legislación cooperativa vigente o cuando los fondos de empleados no perciben ingresos por actividades industriales, comerciales y financieras.

De no declararse que dichas entidades no están obligadas a pagar el impuesto establecido con el decreto bajo examen se estaría violando en su concepto el principio de igualdad, pues se les estaría discriminando frente a las demás personas excluidas del pago del impuesto de renta a que si se refiere el Decreto referido.

12. El mismo ciudadano solicita la declaratoria de inconstitucionalidad por omisión del artículo 9 del Decreto 1838 de 2002 por no prever “la posibilidad de aceptar como hechos eximentes de tener la declaración como no presentada o de auto liquidarse las sanciones respectivas el contribuyente, las circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito que a diario padecen las personas naturales en nuestro país, tales como el secuestro, las desaparición forzada, la retención transitoria o el desplazamiento forzado que hacen imposible en todos los casos cumplir adecuadamente con el deber formal de declarar”.

Al respecto solicita a la Corte tomar en cuenta las consideraciones efectuadas por la Corporación en las Sentencias C-690/96 y C-506 de 2002.

13. El ciudadano Luis Carlos Sánchez Mazuera solicita que se declare la inexecutable del artículo 10 del Decreto 1838 de 2002, por cuanto en su concepto dicha norma establece un tipo penal en blanco en el que la tipificación de la conducta punible carece de precisión, claridad y objetividad, “dejando a discreción del funcionario la facultad de poder completar o adicionar la ley”, con lo que se viola ostensiblemente en su concepto los artículos 6, 28 y 29

constitucionales.

Idéntica petición hace el ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón en relación con el primer inciso de dicho artículo 10, “por referirse a una conducta punible que actualmente no existe dentro de la normatividad penal colombiana, con lo cual al juzgar y condenar al contribuyente evasor del impuesto de patrimonio, no se haría conforme a una ley preexistente al acto que se le imputa ante juez o tribunal competente violando flagrantemente el artículo 29 de la Carta Política”.

14. La Corte debe precisar que en la Secretaría General de la Corporación el 26 de agosto del año en curso se recibió una comunicación del Grupo José María Córdoba -Colombianos en Acción-, sin firma ni identificación de quien la suscribe. Dicho escrito no fue presentado por un ciudadano debidamente identificado y por tanto no puede ser tomado en cuenta en el presente proceso. Cabe recordar en efecto que el derecho a intervenir en los procesos de constitucionalidad a que se refiere el numeral primero del artículo 242 Superior hace referencia específica al ciudadano⁷.

15. Con fecha 12 de septiembre de 2002 fue recibida en la Secretaría general de la Corporación comunicación del ciudadano José Gregorio Hernández Galindo, quien considera que la expresión “preservación de la seguridad democrática” cubre una gama muy amplia de asuntos por lo que el seguimiento de la finalidad excepcional de los recursos que se recauden con el impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002 “se torna en extremo difícil”. En su concepto “distinto hubiese sido si el Decreto expresa concretamente que la destinación de lo recaudado estaría ligada al fortalecimiento de las Fuerzas Armadas, aunque tuviese que descomponerse en distintos rubros con esa finalidad, pues cabría en el sentido propio de la medida excepcional”.

El ciudadano plantea además argumentos coincidentes con los intervinientes en el proceso que consideran que la expresión “el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”, hace que el impuesto sea retroactivo, así como inequitativo.

Afirma igualmente que la norma bajo examen desconoce los artículos 3 y 317 de la

Constitución por cuanto el Gobierno nacional se atribuye una competencia que solamente corresponde a los municipios a quienes la Carta Política les reserva de manera exclusiva la posibilidad de gravar la propiedad inmueble.

16. Con fecha 23 de septiembre de 2002 fueron recibidos sendos escritos de los ciudadanos Patricia Forero Cortes, en representación de la Cooperativa Nacional de Empleados del Sector Justicia y Rama Judicial COONALEMJUSTICIA LTDA”, Alejandro Mayorga Sandoval en representación de la Mesa Nacional de Trabajo Cooperativo y Solidario y Ismael Beltrán, en representación de la Federación Nacional de Cooperativas del sector educativo FENSECOOP, en los que solicitan se excluya del pago del impuesto para preservar la seguridad democrática al sector cooperativo, al tiempo que discuten la constitucionalidad del Decreto Legislativo sub examine.

Afirman que conceder una exención a los fondos de empleados, así como a otras formas asociativas sin ánimo de lucro mientras se gravan las cooperativas de empleados vulnera el principio de equidad e igualdad tributaria. Hacen énfasis en que dicha vulneración se hace más evidente si se considera que los clubes sociales si están exentos del pago del tributo de acuerdo con el artículo 7° del Decreto 1838 de 2002.

Afirman finalmente que los recursos recaudados no eran necesarios para conjurar la crisis que motivó la declaratoria del estado de excepción, como lo muestran los plazos concedidos por el Gobierno para el pago del impuesto para preservar la seguridad democrática.

17. Con fecha 7 de octubre de 2002 la ciudadana Alba Luz Muñoz Giraldo hizo llegar a esta Corporación un escrito en el que solicita la declaratoria de inexecutable del Decreto sub examine basada en la supuesta vulneración de los artículos 317 y 359 de la Constitución. En la misma fecha fue recibida por la Secretaría de la Corporación comunicación del ciudadano Adolfo Arias Cotes en la que señala que el mismo Decreto habría desconocido el artículo 317 superior, en cuanto no excluyó de la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática la propiedad inmueble.

18. Con fecha 8 de octubre de 2002 fueron recibidas sendas comunicaciones de los ciudadanos Roselino Avila Vaca, en representación de la Cooperativa del Magisterio CODEMA; Edinson R. Castro Alvarado en representación de la Cooperativa Casa Nacional del Profesor; Álvaro Jiménez Pérez, en representación de la Cooperativa de educadores y

empleados de la educación limitada COOACEDED, en las que solicitan a la Corte declarar la constitucionalidad condicionada del artículo 7 del Decreto 1838 de 2002, bajo el entendido que las entidades del sector cooperativo se encuentran igualmente exentas del pago del impuesto para preservar la seguridad democrática. En el mismo sentido fueron recibidas comunicaciones de los ciudadanos José Israel Toca Soto en representación de la Cooperativa Multiactiva de Educadores de Casanare Ltda. y Gildardo Morales Torres, en representación de la Cooperativa de Trabajadores de la Educación de Risaralda COEDUCAR, los días 10 y 16 de octubre respectivamente.

19 Con fecha 10 de octubre de 2002 fue recibida comunicación del ciudadano Mauricio Plazas Vega en la que solicita a la Corte declarar la constitucionalidad condicionada del Decreto Legislativo sub examine bajo el entendido que “cuando el deudor tributario del impuesto para preservar la seguridad democrática no sea contribuyente del impuesto sobre la renta respecto de todas sino de algunas de las actividades que realice, la liquidación del impuesto para preservar la seguridad democrática no procese respecto de todo el patrimonio líquido del contribuyente sino solamente del vinculado a las actividades respecto de las cuales es contribuyente del impuesto sobre la renta”. Afirma que en el caso de aplicarse el impuesto sobre el patrimonio vinculado a las actividades respecto de las cuales una entidad no ostenta la condición de contribuyente, por el simple hecho de que realice otras actividades que si entrañan esa condición, la entidad en cuestión quedaría sometida a un tratamiento discriminatorio en relación con las entidades del mismo tipo que no realizan dichas actividades.

IV. Intervención de autoridades públicas

En respuesta a la invitación efectuada por esta Corporación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 244 de la Constitución, en concordancia con el artículo 11, inciso 1° del Decreto 2067 de 1991, para que si lo estimaren oportuno presentaran por escrito las razones que justifican la constitucionalidad del decreto sometido a control automático de la Corte de conformidad con el numeral 6 del artículo 214 y el numeral 7 del artículo 241 de la Constitución, los Ministros del Interior, Hacienda y Crédito Público y Defensa Nacional hicieron llegar a la Corporación sendas comunicaciones, en los términos que se detallan a continuación.

1. Ministro de Hacienda y Crédito Público

El señor Ministro señala que desde el punto de vista formal el Decreto 1838 de 2002 cumple a cabalidad con los requisitos señalados en la Constitución y en la Ley estatutaria de estados de excepción, pues lleva la firma de todos los ministros, fue expedido dentro de la vigencia de la conmoción interior y en él se alude a las causas que originaron dicha declaratoria.

Afirma que los graves hechos de orden público acaecidos en el país en los últimos meses generados por la acción de los grupos armados y agravada la situación por los recientes atentados terroristas, muestra la urgencia de fortalecer la fuerza pública y demás instituciones del Estado garantes de la estabilidad institucional.

Advierte que todos los hechos a que hace referencia “conforman un nuevo y crítico panorama de orden público que atenta contra la gobernabilidad del país y su estabilidad económica”. Precisa que no obstante que los grupos violentos irregulares existen de tiempo atrás, la magnitud y el alcance de sus amenazas han adquirido nuevas y muy preocupantes proporciones y que el desafío a que están sometiendo al Estado y a la sociedad no tiene antecedentes.

Estos hechos en su concepto además de mostrar que los grupos armados han multiplicado su actividad criminal y terrorista, han puesto de presente la debilidad del Estado para contrarrestar eficientemente su acción e impedir la extensión de sus efectos con los mecanismos que el derecho ordinario ha previsto para una Nación en un estado de relativa calma.

Afirma que el objetivo primario del Gobierno, es alcanzar una más amplia y eficaz cobertura de la Fuerza Pública en todo el territorio nacional que permita conjurar la crisis de orden público que se enfrenta y evitar la propagación de sus efectos. Para ello ha decidido (i) incrementar el pie de fuerza de las Fuerzas Militares a partir de la prolongación del tiempo de servicio de diez mil soldados regulares, (ii) aumentar el pie de fuerza de la Policía Nacional incorporando diez mil nuevos miembros del cuerpo de Carabineros, que tendrán como tarea reforzar la seguridad en las zonas rurales de los pequeños municipios del país, (iii) crear dos brigadas móviles anuales durante los próximos cuatro años, con el fin de incrementar la capacidad de reacción de las Fuerzas Militares, (iv) mejorar los medios primarios de combate mediante la modernización y homologación del armamento

individual, reemplazando fusiles obsoletos y actualizando el calibre de la munición para cumplir con las normas internacionales, así como garantizar la dotación de munición de combate, (v) fortalecer las fuerzas especiales contra el terrorismo urbano, para neutralizar su asentamiento en las principales ciudades, (vi) organizar una nueva fuerza de apoyo que incorporará anualmente cien mil soldados y policías durante cuatro años para ampliar el cubrimiento territorial de la fuerza pública, (vii) organizar redes de ciudadanos para que cooperen de manera activa con las autoridades en la prevención del delito tanto a lo largo de las carreteras del país como en las zonas urbanas, (viii) mejorar el alistamiento de la aviación de las diferentes fuerzas y aumentar sustancialmente el número de horas de vuelo con el fin de mejorar la movilidad y capacidad de reacción del Estado frente a las acciones de los grupos violentos, (ix) reforzar los programas de lucha contra el secuestro, (x) reforzar los organismos de inteligencia del Estado, (xi) reforzar la lucha contra las finanzas de la guerrilla, (xii) ampliar el programa para promover la desmovilización y el sometimiento a la ley de los integrantes de grupos armados ilegales, (xiii) reforzar los programas para el otorgamiento de recompensas a la ciudadanía por información que conduzca a la prevención de actos terroristas y a la captura de los delincuentes y los programas de comunicaciones y acciones psicológicas, (xiv) fortalecer las funciones a cargo de fiscales y procuradores especiales, de la policía judicial e investigación criminal, así como de los defensores de oficio de los delincuentes sindicados de terrorismo, y (xv) reforzar las oficinas de derechos humanos y derecho internacional humanitario de la Fuerza Pública.

Afirma que los recursos de que hoy se dispone son insuficientes para la inversión adicional necesaria para hacer frente a los nuevos retos y desafíos que plantea el terrorismo y en particular para asegurar el financiamiento de los planes de expansión operativa de la Policía y de las Fuerzas militares y la modernización de su equipamiento para los años 2002 y 2003. Señala que incluso el gasto normal de la fuerza pública no se encuentra totalmente financiado para estos dos años.

Explica que la crisis fiscal por la que atraviesa la Nación no deja margen para aumentar el sacrificio del resto de entidades estatales, con el fin de proveer los recursos adicionales necesarios para el sector defensa, como se ha hecho en los últimos años, ni la Nación cuenta con mayores recaudos para su financiación tomando en cuenta la desaceleración de la economía que ha tenido efectos graves sobre el crecimiento de los recursos tributarios. Al respecto afirma que frente al aforo incorporado en el presupuesto de rentas de 2002, se

prevé una reducción en el recaudo de los ingresos corrientes de \$ 2.5 billones de pesos razón por la cual el Gobierno nacional ha recortado y aplazado apropiaciones presupuestales⁸.

Añade que la crítica situación del mercado internacional de capitales así como la crisis de algunos países latinoamericanos ha implicado un drástico incremento de los spreads⁹ de los bonos de deuda externa soberana para los principales países latinoamericanos, los cuales se dispararon en los meses de julio y agosto, lo que limita drásticamente las posibilidades de financiación externa.

Explica que tampoco resultaría prudente captar un volumen mayor de recursos de crédito interno, porque presionaría las tasas de interés, desplazando la inversión privada justo en el momento en que es necesario su concurso para la reactivación económica. Así el país no podría financiar sus requerimientos de gasto con emisión de nueva deuda que además implicaría un mayor déficit fiscal y un incremento del saldo de deuda pública que para el año 2001 ascendió a niveles cercanos al 50% del Producto Interno Bruto.

Advierte así mismo que por ninguna razón puede afectarse el gasto público social. Al respecto señala que la política de seguridad y defensa debe ser integral y que su desarrollo no puede ir en contravía de la generación de mayores oportunidades para los sectores más pobres y vulnerables de la población que pueden verse tentados por las ofertas de los grupos al margen de la ley.

Por todo ello concluye que en las actuales circunstancias la Nación no cuenta con los recursos adicionales indispensable para financiar de manera inmediata la necesaria respuesta del Estado a la crisis que plantean las acciones terroristas que amenazan la estabilidad institucional, por lo que resulta plenamente justificado que el Gobierno acuda a la creación del impuesto para preservar la seguridad democrática con el fin de conjurar las causas de perturbación, evitar que se extiendan y garantizar que cesen los motivos que originaron la declaratoria de conmoción interior.

Precisa que dentro del ordenamiento presupuestal ordinario se deberían tramitar dos proyectos de ley, el primero para dar origen a los nuevos recursos y el segundo para modificar la ley anual de presupuesto, circunstancia que aún en el caso de que se aplique el artículo 347 de la Constitución¹⁰, no permite atender, con la inmediatez necesaria frente a la

crisis que se afronta, los requerimientos de financiación de la Fuerza Pública y de las demás entidades del Estado que deben intervenir en la lucha contra las bandas criminales, tarea que no puede dejarse para el próximo año, “cuando ya puede ser muy tarde y muy costoso para la sociedad”.

Señala que la adopción de medidas tributarias en el marco de la Conmoción Interior se encuentra autorizada por el literal l) del artículo 38 de la Ley 137 de 1994 estatutaria de los estados de excepción, disposición que fue declarada constitucional por la Corporación en la Sentencia C-179 de 1994.

Precisa que la prohibición contenida en el artículo 359 constitucional respecto de la destinación específica de las rentas nacionales no resulta aplicable como límite a las atribuciones extraordinarias del ejecutivo durante la vigencia de la Conmoción Interior. Al respecto se refiere a la jurisprudencia de la Corte sobre la materia en la que se ha señalado que los decretos legislativos deben referirse específicamente a los motivos que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción, y que en este sentido el producto del recaudo de los impuestos decretados en ese marco debe ser destinado de manera específica a conjurar la crisis y a evitar que sus efectos se extiendan, so pena de ser inconstitucionales.

Recuerda que de acuerdo con numeral 9 del artículo 95 Superior es deber de la persona y el ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

En relación con este principio hace énfasis en que el impuesto que establece la norma bajo examen grava por igual a todos los sujetos declarantes del impuesto sobre la renta y en que se grava la riqueza del contribuyente, con una alícuota de impuesto que aumentará en la medida en que la capacidad de pago, en este caso la riqueza o el capital sean mayores.

Precisa, de otra parte, que en el presente caso se estableció como hecho causal del impuesto el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, es decir que el hecho económico gravado es posterior a la entrada en vigencia del Decreto 1838 de 2002, con lo que se respeta el principio de irretroactividad de los tributos establecido en el artículo 363 de la Constitución.

Recuerda así mismo que si bien el hecho generador del impuesto para preservar la

seguridad democrática se determina a 31 de agosto de 2002, el legislador de excepción establece en el artículo 4° la presunción de que en ningún caso dicho patrimonio líquido será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001. Explica que esta presunción se justifica como recurso efectivo para dificultar el ejercicio de ciertas modalidades de evasión y elusión fiscales y que es en este sentido que debe entenderse la referencia al patrimonio líquido declarado a 31 de diciembre de 2001, como quiera que “(e)s el capital o la riqueza con que inicia la vigencia fiscal el contribuyente pero que bien puede estar notoriamente incrementada en la fecha de generación del tributo como lo es el 31 de agosto, o en el evento de ocurrir hechos que por el contrario lo disminuyan, el sujeto pueda estar en capacidad de demostrar tales circunstancias”.

Afirma que son claramente identificables los elementos del tributo así creado a saber, sujetos activo y pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa, y que aquel se establece como impuesto “pues no involucra contraprestación directa para el sujeto pasivo”.

Recuerda que el patrimonio es una universalidad de elementos activos y pasivos, de un valor pecuniario, radicados en una persona. En este sentido aclara que con el establecimiento del impuesto anotado no se invade la órbita privativa de los municipios para gravar la propiedad inmueble, como quiera que se grava el patrimonio de manera general y no directamente la propiedad inmueble.

Precisa así mismo que “las consideraciones de capacidad de pago en el presente impuesto apuntan hacia un gravamen personal sobre el patrimonio neto, teniendo en cuenta que la riqueza debe ser gravada en términos de capacidad de pago y en consecuencia se trata de un tributo personal sobre patrimonio líquido que revela la riqueza del sujeto pasivo”.

Afirma que dentro de los argumentos que se tuvieron en cuenta por el gobierno para establecer el patrimonio como base de cálculo del impuesto que establece el Decreto bajo examen se destacan los siguientes: (i) Capacidad de pago “existe una relación directa entre el patrimonio líquido y la capacidad contributiva de sus propietarios, dado que grava la riqueza neta, (ii) Cultura de contribución “no se trata de una inversión forzosa, redimible en el tiempo, sino de que la situación económica del país obliga a la creación de un nuevo tributo”, (iii) Administración “un impuesto basado en el patrimonio es de sencilla

administración, ya que dispone de una base cierta y transparente, que facilita el control”, (iv) Simplicidad “es un impuesto que no requiere un proceso elaborado para su liquidación, pues su información mínima es la misma que se registra dentro de la sección de patrimonio en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios”.

2. Ministra de Defensa Nacional

La Ministra de Defensa Nacional a través de apoderada judicial intervino en el proceso de la referencia¹¹ para solicitar la declaratoria de exequibilidad del Decreto que se analiza con base en los argumentos que se sintetizan a continuación.

La apoderada judicial afirma en su escrito que el Decreto bajo examen reúne los requisitos formales exigidos para su expedición, en tanto está suscrito por el Presidente de la República y todos sus ministros y se refiere puntualmente a la necesidad de proveer de forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, a la Policía y a las demás entidades del Estado que deben intervenir en conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos, con lo que se establece la relación directa y específica del Decreto con la situación que determinó la declaratoria del estado de excepción.

Luego de recordar los considerandos del Decreto 1837 de 2002, mediante el cual se decretó la Conmoción interior, hace énfasis en la necesidad de aumentar el pie de fuerza de la Policía Nacional y de las Fuerzas Militares, así como de fortalecer los servicios de inteligencia del Estado para enfrentar la actividad terrorista.

Afirma que todas y cada una de las argumentaciones expuestas en dicho Decreto “reflejan la necesidad insalvable de imponer cargas tributarias a los ciudadanos colombianos como una de las herramientas para superar la crisis y recuperar la seguridad democrática”.

Señala finalmente que con “el fortalecimiento del aparato militar y policial se busca someter a los agentes generadores de violencia al igual que financiar inversiones sociales para recuperar la presencia real del Estado”.

En un escrito adicional¹² la apoderada judicial reitera los argumentos expuestos por el Señor Ministro de Hacienda en su intervención, así como su solicitud de declarar exequible el Decreto bajo examen.

3. Ministro del Interior

En respuesta a la comunicación enviada por esta Corporación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 244 de la Constitución, en concordancia con el artículo 11, inciso 1° del Decreto 2067 de 1991, el Ministro del Interior señaló lo siguiente en comunicación dirigida a la Secretaria General de la Corporación:

“No tengo sobre el particular más que repetirle la encarecida solicitud que le hice en el memorial que radiqué en ese Despacho en la mañana del viernes 23 de agosto. El Gobierno Nacional considera que tratándose del conocimiento de un Decreto que no ha sido demandado, ni sobre el que se han expresado impugnantes o asesores solicitados por la propia Honorable Corte, mal puede cumplirse la función de sostener su regularidad jurídica, puesto que tratándose de un acto que como todos los de origen estatal goza de la presunción de validez, ello sería de bulto inconducente.

En estas condiciones, reitero mi solicitud comedida para que en el momento en que el Gobierno pudiera referirse a cualquier tipo de impugnación o de opinión que vaya a ser considerada por la Corte en el momento de tomar su decisión, y que ponga en entredicho la constitucionalidad de la norma, se le de la oportunidad de la controversia, hablando en última instancia como por regla universal corresponde a quien obra como defensor de una causa cualquiera. (...)”

V. Concepto del Procurador General de la Nación

La vista fiscal estima necesario efectuar el estudio conjunto de los Decretos Legislativos 1838 y 1885 de 2002, así como del Decreto 1949 de 2002 “por medio del cual se reglamenta el Decreto 1838 de 2002”.

En relación con este último decreto precisa que en él se contienen “adiciones y aclaraciones de fondo a las medidas tributarias adoptadas por el Decreto-Ley 1838 de 2002, que como tales le restan su carácter de decreto reglamentario para convertirlo en un decreto con fuerza legislativa” , por lo que considera necesario que la Corte asuma competencia para conocer y decidir sobre su contenido.

Considera que los Decretos 1838 y 1885 de 2002 cumplen con los requerimientos formales exigidos por los artículos 213 y 214 superiores. En cuanto al Decreto 1949 de 2002 estima que a pesar de haber sido firmado solamente por el Presidente de la República y por el Ministro de Hacienda y Crédito Público deben entenderse cumplidos en su caso dichos requisitos de forma.

Afirma que de la lectura sistemática de los artículos 213 y 338 constitucionales, así como del literal l) del artículo 38 de la Ley 137 de 1994, se desprende claramente la potestad del Presidente de la República para imponer tributos durante el Estado de Conmoción Interior siempre que se cumplan los requisitos de necesidad, finalidad y proporcionalidad.

Al respecto, para el señor Procurador la medida tributaria adoptada mediante el Decreto 1838 de 2002, guarda una estrecha relación con las causas que llevaron al Gobierno nacional a decretar el Estado de Conmoción Interior. En este sentido señala que como se desprende del mismo Decreto 1837 de 2002, el impuesto creado para preservar la seguridad democrática es indispensable “para que el Estado cuente con los recursos económicos necesarios para afrontar la actual coyuntura por la que atraviesa, y conjurar las causas de la crisis cada vez mas acentuada dentro del territorio colombiano, dado el innegable crecimiento de los grupos al margen de la ley y la ostensible escasez de recursos para contar con un pie de fuerza apropiado que contrarreste la acción de las organizaciones criminales en aras de garantizar la institucionalidad”.

Considera así mismo que el tributo que se crea en este caso respeta los principios constitucionales establecidos en los artículos 95-9, 317, 338 y 363 constitucionales que resultan plenamente aplicables en situaciones de anormalidad como la que se examina.

Advierte sin embargo que para asegurar el respeto del principio de equidad debe condicionarse la constitucionalidad del artículo 2° del Decreto 1838 de 2002 a que se consideren sujetos pasivos del impuesto para preservar la seguridad democrática a quienes a 31 de agosto de 2002, tengan un patrimonio bruto igual o mayor a ciento sesenta y nueve millones quinientos mil pesos (\$169.500.000), independientemente de que hubieran o no declarado renta en relación con el periodo gravable 2001.

Señala que en el presente caso se está en presencia de un impuesto directo cuyo hecho generador es instantáneo, esto es el patrimonio líquido de los sujetos pasivos a 31 de agosto

de 2002 por lo que no se configura ninguna vulneración del tercer inciso del artículo 338 superior.

Precisa que la presunción contenida en el artículo 4° del Decreto 1838 de 2002 se ajusta a la Constitución, siempre y cuando se entienda que el contribuyente podrá aportar prueba en contrario, es decir que podrá demostrar que su patrimonio se disminuyó por cualquier circunstancia entre el 31 de diciembre de 2001 y el 31 de agosto de 2002 fecha de causación del impuesto.

Señala que dado que lo que se grava con el impuesto para preservar la seguridad democrática es el patrimonio líquido del contribuyente, no cabe entender que se grave en este caso directamente la propiedad inmueble, por lo que la norma respeta el mandato del artículo 317 constitucional.

Considera igualmente ajustada a la carta la previsión contenida en el artículo 5° del Decreto 1838 de 2002 que limita la posibilidad de descontar de la base gravable del impuesto un valor superior al que se hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001 por concepto de acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como por concepto de los aportes obligatorios efectuados a los fondos de pensiones en el caso de las personas naturales.

Para la vista fiscal “las razones que avalan la norma en estudio, atienden a una política tributaria orientada en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad del Estado en momentos de crisis como el actual, así como garantizar el principio de equidad vertical, gravando con mayor incidencia a quienes poseen una mayor riqueza, como es el caso de quienes tuvieron la posibilidad económica de adquirir acciones durante el periodo transcurrido entre enero 1° a agosto 31 del año 2002”.

Ningún reparo plantea para la vista fiscal la tarifa fijada en el artículo 6° del Decreto 1828 de 2002.

En cuanto a las entidades no obligadas a pagar el impuesto a que se refiere el artículo 7° del Decreto 1838 de 2002 el señor Procurador considera que la exención que favorece a las entidades sin ánimo de lucro enunciadas en el numeral 1° del artículo 19 del Estatuto tributario no tiene una finalidad razonable y afirma que “en aras de garantizar el principio de

la equidad horizontal el legislador excepcional ha debido exonerar a todos y cada uno de los contribuyentes del régimen tributario especial o incluirlos en el pago del impuesto para preservar la seguridad democrática”.

En este sentido solicita declarar la inexecutable de la expresión “el numeral 1° del artículo 19 y” contenida en el artículo 7° del Decreto 1838 de 2002.

Frente al texto del artículo 9 del mismo Decreto el señor Procurador llama la atención de la Corte sobre la omisión en que habría incurrido el Legislador excepcional en torno a la consideración de situaciones en las cuales por fuerza mayor o caso fortuito, el contribuyente incumple con la obligación de firmar y presentar declaración tributaria en el lugar establecido para el efecto. Por lo que solicita que se condicione la executable del artículo enunciado al reconocimiento de la posibilidad de invocar como eximentes de responsabilidad para el contribuyente la fuerza mayor o el caso fortuito.

Finalmente el señor Procurador, en atención a la “imperiosa realización de los fines perseguidos con la declaratoria del Estado de Conmoción Interior” solicita a la Corporación condicionar “en forma general la executable de los Decretos 1838,1885 y 1949 de 2002 a la creación por parte del Gobierno nacional de un fondo especial al que se destinarán los recursos que se recauden por concepto del impuesto para preservar la seguridad democrática, fondo éste que podrá ser creado a través de un decreto legislativo”.

VI. Consideraciones y fundamentos

1. Competencia

De conformidad con lo previsto en los artículos 214 numeral 6° y 241 numeral 7° de la Constitución compete a esta Corporación revisar la constitucionalidad del presente Decreto Legislativo, como quiera que fue expedido por el Presidente de la República en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 213 superior y en desarrollo del Decreto 1837 del 11 de agosto de 2002 que declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional.

Cabe precisar frente a la solicitud del señor Procurador para que la Corte Constitucional asuma competencia en relación con el Decreto 1949 de 2002 “por medio del cual se

reglamenta el Decreto 1838 de 2002”, por contener en su concepto “adiciones y aclaraciones de fondo a las medidas tributarias adoptadas por el Decreto-Ley 1838 e 2002, que como tales le restan su carácter de decreto reglamentario para convertirlo en un decreto con fuerza legislativa”, que, como él mismo lo señala, el artículo 20 de la Ley 137 de 1994¹⁴ confiere expresamente a la jurisdicción en lo Contencioso Administrativo la competencia para realizar el control inmediato de legalidad de las medidas de carácter general que sean dictadas en ejercicio de la función administrativa y como desarrollo de los decretos legislativos durante los estados de excepción.

Para la Corte es claro que su competencia se limita en este caso, de acuerdo con los precisos términos del artículo 241 superior, al control de los Decretos Legislativos dictados por el Gobierno en ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 213 constitucional.

2. Consideraciones preliminares.

2.1. El ámbito de control de la Corte Constitucional sobre los Decretos Legislativos dictados en desarrollo del Estado de Conmoción Interior.

Como lo ha señalado la Corporación de manera reiterada, la regulación constitucional de los estados de excepción responde a la decisión del Constituyente de garantizar la vigencia y eficacia de la Constitución aún en situaciones de anormalidad¹⁵.

Dicha regulación constituye la respuesta jurídica ante situaciones extraordinarias que amenazan el orden institucional, frente a las cuales se debe contar con instrumentos igualmente excepcionales tendientes al restablecimiento de la normalidad, que deben conciliar la necesaria eficacia de la respuesta a las causas de perturbación con la preservación de los principios esenciales del Estado social de Derecho, cuya primacía es la que se pretende proteger¹⁶.

En este sentido el Constituyente estableció precisos límites al ejercicio de las facultades atribuidas al Gobierno nacional durante los estados de excepción, los cuales fueron objeto de la Ley estatutaria 137 de 1994 que los reguló, en desarrollo del expreso mandato superior.

En lo que se refiere concretamente a la Conmoción Interior, cabe precisar que las facultades excepcionales que se otorgan al Gobierno Nacional si bien lo habilitan para ejercer

competencias en materia legislativa, esto es, sustituyendo al legislador ordinario en la misión que orgánica y funcionalmente le corresponde de expedir las leyes, según el artículo 150 C. P., dichas atribuciones no son ilimitadas ni omnímodas, pues la propia Carta Política establece cortapisas a la función de legislador excepcional¹⁷. Así:

a) Mediante la declaración del estado de excepción, el Gobierno tendrá solamente las facultades estrictamente necesarias para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos.

b) Los decretos legislativos que se dicten durante el estado de excepción sólo pueden suspender las leyes incompatibles con el estado referido y dejarán de regir tan pronto como se declare restablecido el orden público.

c) No obstante la declaratoria del estado de excepción, no se podrán suspender los derechos humanos ni las libertades fundamentales, y, en todo caso, se respetarán las reglas del derecho internacional humanitario.

d) La declaratoria del estado de excepción, no podrá interrumpir el normal funcionamiento de las ramas del poder público ni de los órganos del Estado.

e) En ningún caso los civiles podrán ser investigados o juzgados por la justicia penal militar.¹⁸

Así mismo cabe recordar que de acuerdo con el numeral primero del artículo 214 superior, los Decretos Legislativos dictados en ejercicio de dicho estado de excepción, deberán llevar la firma del Presidente de la República y de todos sus ministros y solamente podrán referirse a materias que tengan relación directa y específica con la situación que hubiere determinado la declaratoria del estado de excepción¹⁹.

En el mismo sentido el artículo 10 de la Ley Estatutaria 137 de 1994, señala que cada una de las medidas adoptadas en los decretos legislativos deberá estar directa y específicamente encaminada a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos, en tanto que el artículo 11, señala que dichos decretos “deberán expresar claramente las razones por las cuales cada una de las medidas adoptadas es

necesaria para lograr los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción”.

De acuerdo con el artículo 13 de la misma ley las medidas expedidas durante los estados de excepción deberán guardar proporcionalidad con la gravedad de los hechos que buscan conjurar.

La Ley estatutaria precisa así mismo que cuando un derecho o una libertad fundamentales puedan ser restringidos o su ejercicio reglamentado mediante un Decreto Legislativo dictado en el marco de la Conmoción interior éste no podrá afectar el núcleo esencial de tales derechos y libertades (art. 5).

En todo caso, el Decreto respectivo deberá señalar los motivos por los cuales se imponen cada una de las limitaciones de los derechos constitucionales de tal manera que permitan demostrar la relación de conexidad con las causas de la perturbación y los motivos por los cuales se hacen necesarias (art. 8).

Cabe precisar que las limitaciones a los derechos no podrán ser tan gravosas que impliquen la negación de la dignidad humana, de la intimidad, de la libertad de asociación, del derecho al trabajo, del derecho a la educación, de la libertad de expresión y de los demás derechos humanos y libertades fundamentales que no pueden ser suspendidos en ningún Estado de Excepción (art. 5).

Al respecto cabe recordar que de conformidad con el artículo 93 de la Constitución Política, los Tratados y Convenios Internacionales sobre Derechos Humanos ratificados por Colombia prevalecen en el orden interno. Así mismo y de acuerdo con el numeral 2 del artículo 214 de la Constitución durante los estados de excepción en todo caso se respetaran las normas del derecho internacional humanitario. Igualmente ha de tenerse en cuenta que de acuerdo con el artículo 27 de la Convención Americana de Derechos Humanos, y los demás tratados sobre la materia ratificados por Colombia, durante los estados de excepción serán intangibles: el derecho a la vida y a la integridad personal; el derecho a no ser sometido a desaparición forzada, a torturas, ni a tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes; el derecho al reconocimiento de la personalidad jurídica; la prohibición de la esclavitud, la servidumbre y la trata de seres humanos; la prohibición de las penas de destierro, prisión perpetua y confiscación; la libertad de conciencia; la libertad de religión; el principio de legalidad, de favorabilidad y de irretroactividad de la ley penal; el derecho a elegir y ser elegido; el

derecho a contraer matrimonio y a la protección de la familia, los derechos del niño, a la protección por parte de su familia, de la sociedad y del Estado; el derecho a no ser condenado a prisión por deudas civiles; el derecho al habeas corpus y el derecho de los colombianos por nacimiento a no ser extraditados.

Tampoco podrán ser suspendidas las garantías judiciales indispensables para la protección de tales derechos. De todas formas se garantizarán los derechos consagrados en el artículo 29 de la Constitución Política.

Así mismo conforme al artículo 14 de la Ley estatutaria de estados de excepción, las medidas adoptadas con ocasión de la vigencia del Estado de Conmoción Interior no pueden entrañar discriminación alguna, fundada en razones de raza, lengua, religión, origen nacional o familiar, opinión política o filosófica. Lo anterior no obsta para que se adopten medidas en favor de miembros de grupos rebeldes para facilitar y garantizar su incorporación a la vida civil.

Con dichas medidas tampoco se podrá, de acuerdo al tenor del artículo 15 de la Ley estatutaria:

- a) Suspender los derechos humanos ni las libertades fundamentales;
- b) Interrumpir el normal funcionamiento de las ramas del poder público ni de los órganos del Estado;
- c) Suprimir ni modificar los organismos ni las funciones básicas de acusación y juzgamiento.

Estos, que son los límites al ejercicio de las facultades atribuidas al ejecutivo, son a su vez los precisos parámetros que ha de tomar en cuenta la Corporación para el examen de constitucionalidad de los Decretos Legislativos sometidos a control automático de constitucionalidad.

Al respecto cabe precisar que los Decretos Legislativos deben guardar, como lo ha dicho reiteradamente esta Corporación²⁰, una doble relación de causalidad entre las causas que generan la declaratoria del Estado de Conmoción Interior y su finalidad, y entre dichas causas y la materia regulada. No sobra recordar en efecto que el inciso segundo del artículo 213 superior señala que el Gobierno tendrá las facultades estrictamente necesarias para

conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos” y que el numeral 1° del artículo 214 *Ibidem* señala que los decretos legislativos “solamente podrán referirse a materias que tengan relación directa y específica con la situación que hubiere determinado la declaratoria del estado de excepción”

Ahora bien, no sobra precisar que el examen de la Corte respecto de los Decretos sometido a control se limita al ámbito estrictamente jurídico de las disposiciones estudiadas sin que le corresponda efectuar análisis de conveniencia o de índole económica, sociológica o política, aspectos estos que se encuentran por fuera de su competencia.

En armonía con las anteriores pautas los referentes que la Corte debe tomar en cuenta para el ejercicio del control automático que ordena el numeral 6° del artículo 214 constitucional son solamente, en consecuencia, el propio texto constitucional, los tratados de derechos humanos ratificados por Colombia, las normas de derecho internacional humanitario, la Ley Estatutaria de los estados de excepción, y finalmente el propio Decreto que declare el Estado de Conmoción Interior²¹.

2.2. La potestad impositiva durante el Estado de Conmoción interior.

Para el análisis del Decreto bajo examen resulta de particular importancia precisar las características de la potestad impositiva durante el Estado de Conmoción Interior y en particular (i) la posibilidad de establecer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal o durante la vigencia del Estado de Conmoción Interior, así como (ii) los límites y reglas que son aplicables en el ejercicio de dicha potestad.

2.2.1 La posibilidad de decretar impuestos en el marco del Estado Conmoción Interior

Si bien la Constitución no señala expresamente, como sí lo hace para el caso del estado de emergencia económica y social²², la posibilidad de establecer tributos en el marco del Estado de Conmoción Interior, es claro que dentro de las facultades estrictamente necesarias para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos a que alude el artículo 213 superior se cuenta la de imponer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal o durante la vigencia del estado de conmoción, como se estableció en el literal l) del artículo 38 de la Ley 137 de 1994 estatutaria de los estados de excepción que señala de manera explícita lo siguiente:

“Artículo 38 Facultades. Durante el Estado de Conmoción Interior el Gobierno tendrá además la facultad de adoptar las siguientes medidas:

(...)

“l) Imponer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal, o durante la vigencia de la conmoción, percibir contribuciones o impuestos que no figuren en el presupuesto de rentas y hacer erogaciones con cargo al tesoro que no se hallen incluidas en el de gastos.

Parágrafo. Los ingresos percibidos por concepto de regalías por los departamentos productores de recursos naturales no renovables, así como los puertos marítimos y fluviales contemplados en el artículo 360 de la Constitución Política, no podrán afectarse en más de un diez por ciento (10%). Los recursos afectados deberán destinarse a inversiones en seguridad dentro de la misma entidad territorial. La limitación señalada en este parágrafo no se tendrá en cuenta en caso de guerra exterior.”.

La expresión “contribuciones fiscales o parafiscales”, como lo ha señalado para otras circunstancias esta Corporación²³, ha de entenderse que alude al género tributo que de suyo engloba los impuestos, las tasas y las contribuciones.

Cabe precisar que de acuerdo con el artículo 338 de la Constitución en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

Como la norma lo indica, dicho precepto se refiere específicamente a las situaciones de normalidad institucional en las que resulta aplicable este imperativo mandato constitucional que responde al tradicional principio de que no hay impuesto sin representación.

A contrario sensu, en situaciones de anormalidad, que son las que se regulan mediante los estados de excepción, ha de entenderse que el Gobierno se encuentra autorizado para establecer tributos destinados al restablecimiento de la normalidad, pero que esa facultad, como todas las que se le confieren durante dichos estados, se encuentra estrictamente limitada por los objetivos fijados en la Constitución. Así en el supuesto de guerra exterior el establecimiento de un tributo habrá de responder a la necesidad de “repeler la agresión,

defender la soberanía, atender los requerimientos de la guerra”. En el caso del Estado de Emergencia Económica y Social dicha posibilidad está establecida exclusivamente para “conjurar la crisis” económica social o ecológica y para “impedir la extensión de sus efectos”, y en el caso del Estado de Conmoción Interior se tratará exclusivamente de “conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos”.

Cabe recordar que sobre el tema la Corporación, retomando en este punto la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en relación con la normas pertinentes del ordenamiento constitucional anterior, ya había precisado el alcance de la potestad impositiva durante el Estado de Conmoción Interior. Al respecto la Corte en la Sentencia C-083/93 señaló lo siguiente:

“La Constitución de 1991 ordena que en tiempos de paz, solamente el Congreso, las Asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones (art. 338 C.N.). En tal virtud surge un doble régimen de competencias para los “tiempos de paz” y para los tiempos de guerra o de no paz, en materia de imposiciones, de suerte que si existe una expresa determinación de las competencias en la Carta Política para tiempos de paz, resulta de obligada labor jurisprudencial la declaración de las competencias implícitas o por razonamiento en sentido contrario o por exclusión. La jurisprudencia constitucional colombiana, de tiempo atrás, ha reconocido esta función, incluso en materias de suma delicadeza y sensibilidad colectiva. En efecto, existía en la parte dogmática de la Constitución Política de 1886, algunos derechos regulados de manera similar, al utilizar el concepto de “paz” para consagrar la intangibilidad y reconocimiento de ciertos derechos, por ejemplo, la libertad de prensa (artículo 42 C. de 1886), la expropiación por vía administrativa para los casos de guerra (art. 33 ibidem), o la no prohibición en tiempos de paz de la circulación de impresos por correos (art. 38 ibidem). En ellos, existía la garantía sólo para tiempos de paz, y así lo reconoció la jurisprudencia colombiana de manera unánime.

Se entiende la paz como lo contrario de la guerra. Esta realidad concreta de la sociedad, puede presentarse con un carácter externo, cuando dos o más Estados enfrentan en ella (art. 212 C.N.), y con un carácter interno, cuando se desarrolla en el marco territorial de un Estado, como es el caso de la llamada “guerra civil”. También se presenta el fenómeno de la guerra, a nivel interno, de manera más localizada, cuando sin alcanzar la generalidad de la guerra civil, genera un estado de “no paz”, en el decir de la Honorable Corte Suprema de

Justicia, por la acción de fuerzas desestabilizadoras en sectores de la sociedad y del Estado.

No significa lo anterior, que la paz sea sólo lo opuesto a la guerra, significa también cooperación interestatal, y entre los individuos de una nación, aprecio mutuo y conciencia del valor de la seguridad. Es igualmente un clima de tranquilidad en el desarrollo de las actividades humanas. Porque la paz es un logro del buen uso de la libertad de las conductas sociales e individuales.

Ciertamente, partiendo de la distinción entre momentos de guerra y momentos de paz, la Honorable Corte Constitucional(sic) interpretó el artículo 43 de la Constitución anterior que en su esencia, fue reproducido en el actual artículo 338 de la Carta Política. Dijo esa alta Corporación:

“Según el artículo 43 C.N. ‘en tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones’.

“Y el mismo artículo, en su numeral 22, le asigna el cometido de dictar las normas generales a las cuales deba sujetarse el Gobierno para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al Régimen de Aduanas.

“La competencia ordinaria del Gobierno en materia de contribuciones está fijada, por otra parte, en el artículo 120-3, que prevé en forma general la potestad reglamentaria que le asiste para la cumplida ejecución de las leyes; en el ordinal 11 del mismo artículo, que le atribuye la función de ‘cuidar de la exacta recaudación y administración de las rentas y caudales públicos, y decretar su inversión con arreglo a las leyes’; y en el ordinal 22 ibidem, que lo autoriza para modificar los aranceles, tarifas y demás disposiciones concernientes al Régimen de Aduanas, con sujeción a las reglas previstas en las leyes a que se refiere el ordinal 22 del artículo 76.

“Ahora bien, como la regla del artículo 43 C.N. ha sido prevista para ‘tiempo de paz’, es claro que dentro del Estado de Sitio el Gobierno puede decretar contribuciones extraordinarias.

“La Corte ha extendido esta solución al Estado de Emergencia Económica, por considerarlo también ‘tiempo de no paz’, pero sobre la base de que ‘la competencia gubernamental excepcional del artículo 122 en materia de tributación y fiscal, jamás podrá ser mayor, ni más

amplia, ni de carácter general, ni de naturaleza ordinaria, sino por lo menos igual a la que el propio constituyente le permite al Congreso en casos de necesidad o extraordinarios', por lo que sólo le es posible 'decretar, pero con carácter excepcional, restrictivo, específico, concreto, ciertos impuestos que corresponden a situaciones sobrevinientes de crisis económica o fiscal y que se hallen destinados exclusivamente a conjurarlos o a impedir su extensión, pero sin que esa facultad excepcional pueda ir más allá de la atribución extraordinaria prevista en el artículo 76-14 para el mismo Congreso' (vid sentencia febrero 23-1983).

"En estas premisas se apoyó la Corte para declarar la inconstitucionalidad del Decreto Legislativo número 3743 de 1982, expedido con fundamento en facultades del artículo 122 C.N., pues consideró que, al establecer una reforma general del sistema del impuesto sobre la renta, perdía su carácter de medida excepcional e invadía la órbita reservada por la Constitución al Congreso." (Sentencia No. 137, C.S. de J., octubre de 1987, M.P. Dr. Jesús Vallejo Mejía).

Se tiene entonces, que en los tiempos de "no paz", como los del estado de conmoción interior, de acuerdo con la Carta Política de 1991, se pueden decretar contribuciones según la previsión implícita del artículo 338 tantas veces citado. De manera concordante, y para ajustar la lógica presupuestal del nuevo orden superior, el artículo 345 dispone que en "tiempos de paz" no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogaciones, como tampoco, podrá hacerse ningún gasto público que no haya sido decretado, por una Corporación pública de las señaladas en el artículo 338 ibidem, "ni transferir crédito alguno a objeto no previsto en el respectivo presupuesto". Operaciones presupuestales que, en consecuencia, se encuentran autorizadas en la norma de normas para los tiempos de guerra.

Resulta natural esta previsión del Constituyente en materia impositiva, porque sin traicionar el clásico principio democrático según el cual las contribuciones en general deben resultar de las deliberaciones en las corporaciones públicas, las cuales no sabrían desconocer los verdaderos intereses de sus representados; no deja de prever la Carta Política las exigencias que en momentos críticos debe atender el ejecutivo, de manera excepcional, para hacer frente a las circunstancias de "no paz" bien sea de orden externo o interno como es el presente caso. Efectivamente, la sociedad colombiana se encuentra alterada en su orden

público policivo como resultado de las acciones violentas de grupos alzados en armas y de narcotraficantes y de la delincuencia organizada, que disponen de medios de financiación poderosísimos, sin limitaciones financieras en sus acciones, a los cuales se ve obligado el Presidente de la República, en su condición de responsable del orden público (artículo 189-4 C.N.), a responder con el imperio de la ley, mediante las acciones superiores de policía que le autoriza la Constitución (art. 213), de manera proporcionada y suficiente, con medidas de seguridad que exigen recursos económicos muy superiores a los que destinan los delincuentes para sus actos de barbarie; recursos muy superiores, en razón de la regularidad y amplia cobertura de las acciones del poder público frente a la naturaleza ocasional y puntual de los violentos, antes indicados. No tendría capacidad, quien elabora los contenidos presupuestales para prever, de manera anticipada, el costo de eventuales acciones delictivas, de la naturaleza de las comentadas; ni su magnitud. A más de que sería poco racional destinar una suma, e inmovilizarla, como recurso económico disponible, que adicionalmente, siempre podría ser insuficiente ante la lógica de desquiciamiento que acusan los autores de la delincuencia que se busca someter a la ley.”²⁴

Estas consideraciones fueron las mismas que tuvo en cuenta la Corporación para declarar la exequibilidad del literal l) del artículo 38 de la Ley 137 de 1994 estatutaria de los estados de excepción que señala de manera explícita que durante el Estado de Comoción Interior el Gobierno está facultado para imponer contribuciones fiscales o parafiscales. Así en la Sentencia C-179/94 la Corte hizo al respecto el siguiente análisis:

“- El literal l) del artículo 38 prescribe:

“l) Imponer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal, o durante la vigencia de la conmoción, percibir contribuciones o impuestos que no figuren en el presupuesto de rentas y hacer erogaciones con cargo al tesoro que no se hallen incluidas en el de gastos.

Parágrafo. Los ingresos percibidos por concepto de regalías por los departamentos productores de recursos naturales no renovables, así como los puertos marítimos y fluviales contemplados en el artículo 360 de la Constitución Política, no podrán afectarse en más de un diez por ciento (10%). Los recursos afectados deberán destinarse a inversiones en seguridad dentro de la misma entidad territorial. La limitación señalada en este parágrafo no

se tendrá en cuenta en caso de guerra exterior.”

Las atribuciones consagradas en esta disposición pertenecen a aquéllas que el legislador de excepción, durante el estado de conmoción interior, está facultado para ejercer, en función de la facultad tácita que le confiere la Constitución en los artículos 338, que reza: “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales...”; y 345 ib, que dispone: “En tiempo de paz no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al tesoro que no se halle incluida en el de gastos”, lo que equivale a sostener que en tiempo de alteración del orden público, el Presidente de la República, si las necesidades así lo exigen y siempre y cuando dichas medidas tengan relación directa y específica con las causas de perturbación, puede efectuar las operaciones a que alude el mandato a examen.

Y no podría ser de otra manera, pues en los estados de excepción se presentan con frecuencia situaciones o circunstancias que implican gastos, los que no es posible cubrir con las partidas presupuestales existentes; por tanto, el Gobierno debe disponer de medios adecuados para satisfacer dichos requerimientos, sin los cuales no podría cumplir cabalmente con el restablecimiento del orden o impedir la extensión de sus efectos. Son éstas, circunstancias especiales que el legislador no puede prever cuando elabora el presupuesto general de la Nación.

Sobre la adopción de medidas de la índole de la que se revisa, ha dicho la Corte: “resulta natural esta previsión del Constituyente en materia impositiva, porque sin traicionar el clásico principio democrático según el cual las contribuciones en general deben resultar de las deliberaciones de las corporaciones públicas, las cuales no sabrían desconocer los verdaderos intereses de sus representados; no deja de prever la Carta Política las exigencias que en momentos críticos debe atender el ejecutivo, de manera excepcional, para hacer frente a las circunstancias de ‘no paz’ bien sea de orden externo o interno...” (sent. C-083/93 M.P. Fabio Morón Díaz).

(...)

Así las cosas, el literal l) del proyecto de ley estatutaria será declarado exequible.”²⁵

Así las cosas, para la Corte no cabe duda que durante el Estado de Conmoción Interior existe la posibilidad de establecer contribuciones fiscales y parafiscales para una sola vigencia fiscal, o durante la vigencia de dicho estado de excepción, por lo que no es posible afirmar como lo hacen algunos de los intervinientes en el proceso que esta posibilidad está reservada al caso de la declaratoria del Estado de Emergencia Económica y Social o al Estado de Guerra Exterior.

2.2.2. Los límites y reglas aplicables para el ejercicio de la potestad impositiva durante el Estado de Conmoción Interior.

La posibilidad de establecer contribuciones fiscales o parafiscales en el marco del Estado de Conmoción Interior que se desprende del texto constitucional y que expresamente autoriza el literal l) del artículo 38 de la Ley 137 de 1994, está necesariamente limitada por las finalidades y condicionamientos establecidos para dicho estado de excepción en la Constitución y en la Ley.

Esa posibilidad se encuentra sometida además al conjunto de principios que orientan el sistema tributario y al respeto de las demás disposiciones constitucionales que establecen límites y reglas al ejercicio de la potestad impositiva y en particular aquellas que protegen las competencias y recursos de las autoridades locales.

Cabe precisar, sin embargo, que no todos los preceptos constitucionales relativos a la potestad impositiva, concebidos de manera general para los tiempos de paz, resultan aplicables al ejercicio de dicha potestad durante el Estado de Conmoción Interior.

Necesariamente son aplicables solamente aquellos que resultan compatibles con las finalidades que el propio Constituyente fijó para dicho estado de excepción.

Por ello la Corte considera necesario precisar cuáles son esas disposiciones y cuál es su alcance en este caso, lo que permite establecer de manera específica el marco normativo que debe ser tomado en cuenta por el legislador excepcional y por la Corte en estas circunstancias.

2.2.2.1. Durante el Estado de Conmoción Interior no resulta aplicable el principio de representación popular de los tributos, como tampoco la prohibición contenida en el artículo

359 superior.

2.2.2.1.1 Así, frente al texto del artículo 338 constitucional en su primer y segundo inciso²⁶ es necesario precisar que en el presente caso no es posible predicar el principio de representación popular de los tributos que él expresa²⁷. Lo anterior, como quiera que es el Gobierno, mediante un procedimiento diferente a la deliberación propia del ejercicio de la actividad legislativa y conforme a lineamientos específicos fijados por la propia Constitución y por la Ley Estatutaria de estados de excepción, quien se encuentra facultado para establecer contribuciones fiscales o parafiscales. Empero, este principio, encuentra garantía de preservación en la posibilidad que el Congreso tiene de efectuar el control político que le corresponde durante el Estado de Conmoción Interior (art 39 de la Ley 137 de 1994) así como en el hecho de que las facultades que se confieren al Gobierno en dicho estado de excepción no implican menoscabo de aquellas de que dispone en tiempos de paz. (parágrafo 1 del artículo 38 de la Ley 137 de 1994).

2.2.2.1.2 Para la Corte es evidente de otra parte que el artículo 359 no hace parte del marco normativo exigible al legislador excepcional para el ejercicio de la potestad impositiva durante el Estado de Conmoción Interior.

En efecto, el ejercicio de la facultad impositiva en este caso sólo se justifica en la medida en que tenga relación directa y específica con la situación que hubiere determinado la declaratoria del estado de excepción y que se encuentre encaminada a conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos. Esta circunstancia hace que en el presente caso no resulte aplicable la prohibición de establecer rentas con destinación específica a que alude el artículo 359 superior²⁸.

En forma diferente a lo que sucede en tiempos de paz, durante la conmoción interior la destinación de los recursos debe estar específica y exclusivamente dirigida a conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos, so pena de que el establecimiento del tributo sea inconstitucional.

Este punto ya fue definido por la jurisprudencia en los siguientes términos:

“En los tiempos de “no paz”, como los del estado de conmoción interior, de acuerdo con la Carta Política de 1991, se pueden decretar contribuciones. Si bien es clara la prohibición de

rentas específicas recogida de la ley por el Constituyente de 1991, por razones que consultaban un mayor grado de flexibilidad de las finanzas públicas, con lo que se denominó “la unidad de caja”, este precepto debe entenderse como regulador de la tributación ordinaria, sólo a cargo de las corporaciones públicas, pero no, de la tributación autorizada por la Constitución Política, a cargo del ejecutivo, en ejercicio de las facultades excepcionales de conmoción interior, como se ha visto, por cuanto, los decretos legislativos que en esta oportunidad se expidan, deben por mandato de la propia Carta, referirse específicamente a los motivos que dieron lugar a la declaratoria del Estado de Excepción.”²⁹

No cabe en consecuencia predicar la aplicación de dicha prohibición en relación con los tributos que se creen durante el Estado de Conmoción Interior.

2.2.2.2. Principios y reglas que resultan aplicables independientemente del estado de normalidad o anormalidad

2.2.2.2.1 Para la Corte, por el contrario es claro que independientemente del estado de normalidad o anormalidad, es necesario dar aplicación al principio de predeterminación, en este caso por el Legislador excepcional, de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, esto es, en cuanto al enunciado de los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y las tarifa, en los términos dispuestos en el aparte final del primer inciso del artículo 338 superior³⁰.

2.2.2.2.2 Idéntica afirmación debe hacerse, en cuanto a la aplicación aún bajo los estados de excepción, del mandato contenido en el tercer inciso del mismo artículo constitucional a cuyo tenor “Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”³¹.

2.2.2.2.3 Así mismo para la Corte es evidente que los principios de equidad, eficiencia y progresividad, así como la regla según la cual las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad, establecidos en el artículo 363 superior deben ser respetados independientemente de la situación de normalidad o anormalidad en la que se ejerza la potestad impositiva.

No sobra recordar en efecto que dichos principios y dicha regla, que traducen en materia tributaria la garantía de la vigencia de un orden económico y social justo (Preámbulo y art. 2 C.P.), han sido objeto de una reiterada jurisprudencia en la que se ha puesto en evidencia su condición de soportes de todo el sistema tributario³².

Al respecto la Corporación ha señalado lo siguiente:

“(L)os principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.

Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular³³.”³⁴

Son pues estos principios guía necesaria para el Legislador independientemente de la situación de normalidad o anormalidad en que se ejerza la potestad impositiva.

2.2.2.2.4 El mismo tratamiento debe predicarse de las normas constitucionales que en materia tributaria protegen las competencias y recursos de las entidades territoriales, y concretamente los artículos 317, 294 y 362 superiores.

Cabe recordar al respecto que al tenor del artículo 317 constitucional³⁵ sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble, lo que no obsta para que otras entidades y en particular la Nación establezcan contribuciones de valorización³⁶.

Así mismo según el artículo 294 constitucional³⁷ es clara la prohibición constitucional de que la ley conceda exenciones en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.

Ahora bien, es pertinente señalar que si bien esta Corporación con antelación a la expedición de la Ley estatutaria de Estados de Excepción manifestó un criterio diferente³⁸, no cabe duda de que la norma rige durante los estados de excepción como se desprende del artículo 45 de la Ley¹³⁷ de 1994³⁹, texto declarado exequible por esta Corporación en la Sentencia C- 179/9440.

Por su parte el artículo 362 superior⁴¹ señala que los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares. Así mismo establece que los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior.

No obstante, frente al mandato del artículo 317 constitucional, cabe hacer las siguientes precisiones.

La norma establece tanto una garantía para los contribuyentes, en el sentido de que su derecho de propiedad, en cuanto a inmuebles se refiere, no será objeto de varios y simultáneos gravámenes por parte de distintas entidades territoriales, como una salvaguarda para los municipios, cuyas rentas se derivan en buena parte del impuesto predial con el fin de reservar para ellos esta fuente de ingresos. Es por ello que solamente los municipios podrán gravar la propiedad inmueble.

Tal reserva, sin embargo, como lo ha señalado esta Corporación, está referida de manera exclusiva a la propiedad en cuanto ésta sea el objeto del gravamen, es decir, implica la

prohibición para la Nación, para los departamentos y para las demás entidades territoriales de introducir tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea propietaria⁴².

En este sentido debe afirmarse que no todo gravamen que pueda relacionarse de alguna manera con la propiedad inmueble se encuentra cobijado por esta reserva en favor de los municipios.

Al respecto cabe recordar lo expresado por la Corte en la Sentencia C-275/96 donde se explicó que dicho artículo no se aplicaba al gravamen sobre los rendimientos que obtenga el propietario por la valorización del inmueble, ni sobre los beneficios derivados de la venta o enajenación de aquél o sobre los actos jurídicos que se celebren en relación con el predio. En esa ocasión se señaló lo siguiente:

“(l)a propiedad no puede confundirse, como objeto de imposición, con los rendimientos que obtenga el propietario por la valorización del inmueble -pues la misma Constitución declara que ésta podrá ser gravada por entes distintos de los municipios-, ni tampoco con los derivados de la venta o enajenación de aquél, ni con los actos jurídicos que se celebren en relación con el predio. Por eso, el impuesto de valorización, el que recaiga sobre la utilidad por la enajenación del bien una vez transcurrido cierto lapso desde su adquisición, el de ganancias ocasionales dentro de las condiciones que fije el legislador, o el que tenga como hecho gravable la celebración de ciertos actos jurídicos respecto del bien, para mencionar tan solo algunas variables tributarias que aluden a inmuebles, no son tributos que recaigan sobre la propiedad raíz en sí misma, esto es, que impliquen para el contribuyente la obligación de pagar algo al Estado por el hecho de ser propietario de un bien de esa categoría.

Lo que se grava en los eventos que propone la demanda puede diferenciarse perfectamente de la propiedad aunque se relacione con ella. Así, en lo concerniente a valorización, el objeto de tributo es el incremento patrimonial y no la circunstancia de ser propietario; lo mismo acontece en los casos de utilidades, rentas y ganancias ocasionales producidas con motivo de la enajenación del bien, en los cuales se parte del supuesto de que el propietario ha dejado de serlo, percibiendo entonces un rendimiento susceptible de gravamen; y, de la misma manera, los actos jurídicos sobre inmuebles causan impuestos en cuanto tales, al

punto que sólo se recaudan en el momento de otorgar la correspondiente Escritura Pública o de efectuar el registro.

Lo dicho significa que la Constitución no prohíbe que tales impuestos sean consagrados por entidades distintas de los municipios y, por tanto, las normas legales que los contemplan para la Nación o para los departamentos, como sucede con las acusadas, no son por ello inconstitucionales”.

Por lo demás cabe precisar que ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan como parámetro o referente para la determinación de la renta de los contribuyentes. Así lo señaló la Corporación en sucesivas sentencias en las que se analizó la supuesta vulneración del artículo 317 constitucional en materia de renta presuntiva⁴³. En efecto, en estas decisiones la Corporación hizo énfasis en que no se debe confundir la base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que ésta se liquide con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, por lo que no puede sostenerse que el impuesto de renta, recaiga directamente sobre la propiedad raíz⁴⁴.

Dado que diferentes intervinientes en el proceso plantean la posible vulneración del artículo 317 constitucional en el presente caso la Corte analizará mas adelante este punto específicamente en relación con el decreto bajo examen.

2.3 El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

El tercer considerando del Decreto sometido a revisión, invoca el deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, como fundamento de la normatividad que en él se desarrolle.

Como es ya un lugar común, se acepta que el estado social de derecho como forma de organización del Estado, comporta el reconocimiento derechos de la persona y de deberes correlativos que guardan relación de estrecha complementariedad con aquellos, asentados en los valores superiores de la igualdad, la justicia y la solidaridad.

En ese orden de ideas, la proclamación de derechos constitucionales va acompañada de la formulación de deberes que deben ser asumidos tanto por las personas, la sociedad y el

Estado, y que se predicen de cada uno de esos sujetos constitucionales en sus relaciones con los otros⁴⁵.

Así mismo, en la medida en que cabe afirmar que los derechos constitucionales no son absolutos, que son susceptibles de modulación en función de los derechos de los demás y del ordenamiento jurídico, se ha de señalar también que los deberes constitucionales tampoco son absolutos y que en su aplicación concreta deben atender a los principios que al efecto se señalen en la propia Constitución. Igualmente es pertinente de tener en cuenta que los deberes constitucionalmente establecidos requieren generalmente de desarrollo legal que permita predicar respecto de sus titulares cabales obligaciones exigibles y sancionables jurídicamente.

Dentro de este marco hay que considerar, que si bien la Constitución establece el deber que asiste a todos los miembros de la comunidad nacional de engrandecerle y dignificarla y que toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes, los deberes específicos deben ordenarse y cumplirse conforme a las limitaciones que la propia Constitución, en armonía con los derechos proclamados establezca. Por lo que hace al deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado el artículo 95 señala que ese deber debe cumplirse dentro de conceptos de justicia y equidad.

Para el análisis pertinente dentro del presente proceso hay que tener en cuenta además que un deber de obligatorio cumplimiento en correlación directa con el correspondiente derecho es el de contribuir a la paz dentro de la sociedad.

En armonía con lo anterior, la Corte al aproximarse al estudio del Decreto objeto del presente proceso tendrá en cuenta que el impuesto establecido en el Decreto y la regulación del mismo, no solo cumpla con los principios de equidad y justicia, sino que se orienta también a la obtención de la paz como imperativo social que debe ser preservado por las autoridades públicas pero que atañe a la sociedad y a la persona.

Hechas las anteriores precisiones procede la Corte a efectuar el examen formal y material del Decreto objeto de control.

3. Examen formal del Decreto Legislativo 1838 de 2002

El Decreto sub-examine reúne los requisitos formales exigidos por los artículos 213 y 214 superiores. En efecto lleva la firma del Presidente de la República y de todos sus Ministros⁴⁶, y entró a regir de acuerdo con su artículo 1247, el 11 de agosto de 2002, fecha a partir de la cual, de conformidad con el artículo 4° del Decreto 1837 de 2002⁴⁸, el Gobierno se encontraba investido de las atribuciones legislativas que le confiere el artículo 213 superior durante el Estado de Conmoción interior.

Cabe precisar frente a las afirmaciones de algunos de los intervinientes en el proceso, que el hecho de que se haya expedido y publicado el Decreto bajo examen en la misma fecha en la que se expidió y publicó el Decreto que declaró el estado de conmoción interior, en nada contraviene la Constitución. La circunstancia de que los Decretos 1837 y 1838 de 2002 se hayan expedido en la misma fecha pero de manera evidentemente consecutiva resulta perfectamente congruente con los objetivos de dicho estado de excepción, pues no tendría ningún sentido que el Gobierno se viera obligado a esperar un día, luego de dictado el Decreto que declara este o cualquier otro de los estados de excepción para poder tomar las medidas concretas necesarias para conjurar la crisis que lo origina y evitar la extensión de sus efectos.

De otra parte la Corte constata que en la parte considerativa del Decreto bajo examen se establece su relación causal con el decreto que declaró el estado de conmoción interior y se encuentran expresadas de manera clara las razones por las cuales el impuesto que se crea resulta necesario para responder a las causas de perturbación que dieron lugar a la declaratoria del estado de conmoción interior, por lo que desde el punto de vista formal se halla satisfecho el requisito establecido en el artículo 11 de la ley 137 de 1994.

En efecto, el Decreto Legislativo bajo examen señala:

“Que mediante Decreto 1837 del 11 de agosto de 2002, se declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional;

Que es necesario proveer en forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado que deben intervenir en conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos;

Que es deber de las personas naturales y jurídicas contribuir al financiamiento de los gastos

e inversiones que permitan preservar la seguridad democrática;”

Considerandos estos que para la Corte deben necesariamente concordarse con los que sirvieron de fundamento para la declaratoria del estado de conmoción interior mediante el Decreto 1837 de 2002, en particular con los que a continuación se resaltan.

“(…)Que los grupos criminales han multiplicado su actividad, tanto en el terreno de los ataques terroristas a la infraestructura de servicios esenciales –la energía, el agua potable, las carreteras y los caminos–, en la comisión de delitos de lesa humanidad como las masacres, desapariciones, secuestros, desplazamientos forzados y destrucción de pueblos indefensos. Hemos alcanzado la mas alta cifra de criminalidad que en el planeta se registra, en un proceso acumulativo que hoy nos coloca a las puertas de la discusión social. Además, se han dedicado los grupos armados a la vil empresa de amenazar los legítimos representantes de la democracia regional, los gobernadores, los alcaldes, diputados y concejales y sus colaboradores, intentando la ruina de nuestras instituciones, sembrando la anarquía y creando la sensación de orfandad, abandono y desgobierno en amplias zonas del país;

Que los hechos públicos y notorios que anteceden, prueban dolorosamente la debilidad del Estado para contrarrestar eficientemente estas acciones terroristas e impedir la extensión de sus efectos, con los recursos que el derecho ordinario ha previsto para una Nación en estado de relativa calma. Los medios económicos de que hoy se dispone son insuficientes para la inversión adicional que reclama el crecimiento de la Policía y las Fuerzas Militares, sus planes de expansión operativa y la modernización de su equipamiento para los años 2002 y 2003;

(…)

Que sin descuidar las tareas que al Estado corresponden para crear o fortalecer las condiciones estructurales que permitan combatir la anarquía, el terror y la violencia que lo amenazan, es impostergable la adopción de medidas extraordinarias, transitorias pero eficaces para devolver a los colombianos su seguridad individual y colectiva y para responder al desafío que sin antecedentes les proponen las bandas criminales;

Que todas las personas tienen que hacer un significativo esfuerzo tributario para poner al Estado en condiciones de garantizar la seguridad ciudadana en vastas zonas de su territorio,

hoy desamparadas, con pie de fuerza, equipos de comunicación, dotación y medios militares y de policía adicionales a los hoy limitados e insuficientes de que dispone. Igualmente, será preciso adoptar medidas que permitan recuperar la vigencia de los derechos y las libertades públicas en todo el territorio nacional, sin sacrificio de las garantías consagradas en esta Constitución y en los tratados internacionales sobre la materia suscritos y ratificados por Colombia;

Que dada la grave situación Fiscal del país, la Nación no cuenta en la actualidad con los recursos necesarios para financiar la fuerza pública y las demás instituciones del Estado que deben intervenir para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos, motivo por el cual es necesario imponer y recaudar nuevas contribuciones fiscales;

Que los recursos apropiados en el Presupuesto General de la Nación, no son suficientes para sufragar los gastos que demanda el Estado de Conmoción Interior, por lo cual es necesario adicionar y modificar la ley de apropiaciones para la vigencia fiscal de 2002;

Que es necesario ampliar el pie de fuerza a disposición de la Nación. Su aumento se logrará mediante la incorporación de nuevos soldados y policías a través de cualquiera de las modalidades previstas en la ley, así como mediante la ampliación del período de prestación del servicio de los soldados regulares;

Que es necesario aumentar y mejorar la capacidad técnica y el equipamiento que requieren las Fuerzas Armadas y de Policía para desarrollar los operativos necesarios que permitan enfrentar los ataques a poblaciones y ciudadanos;

Que es necesario fortalecer la dotación de los servicios de inteligencia, de la Fuerza Pública y de la Rama Judicial, con los recursos jurídicos y materiales necesarios para que su actividad sea efectiva y para prever, evitar y sancionar actos terroristas y criminales;

Que es necesario reforzar los programas de lucha contra el secuestro y la extorsión, dotando a las autoridades competentes de los mecanismos para prevenir el delito, capturar y sancionar a los delincuentes, proteger a los funcionarios judiciales, a los miembros de la Policía Nacional, de Seguridad Nacional, de las Fuerzas Militares y a los organismos de control.”

Uno y otro decreto se encuentran íntimamente ligados en su fundamentación por lo que necesariamente deben examinarse en conjunto para determinar el sentido de las decisiones adoptadas por el Legislador excepcional a cuyo cargo se encuentra el restablecimiento de la normalidad institucional.

Si bien lo ideal sería que en el Decreto sub exámine señalara por si mismo dichos fundamentos, ello solo no lo hace inconstitucional por cuanto, como ya se dijo, del Decreto 1837 de 2002 mediante el cual se declaró el Estado de Conmoción Interior y de su relación con los considerandos del Decreto 1838 de 2002 bajo examen se desprenden los elementos necesarios para efectuar el análisis encomendado a esta Corporación en el presente caso, circunstancia que es la que debe considerar la Corte en el ejercicio de su competencia.

La Corte constata en este sentido que, contrariamente a lo afirmado por algunos de los intervinientes, de la lectura concordada de uno y otro decreto se desprende la manifestación del Legislador excepcional acerca de la manera como se van a distribuir los recursos que se recauden con el impuesto que crea el Decreto 1838 bajo examen y cuales son las entidades del Estado llamadas a conjurar las causas de perturbación e impedir la extensión de sus efectos.

Así, es claro que los recursos que se recauden con el impuesto que se crea tienen una destinación específica que no es otra que la de asegurar el financiamiento de las acciones tendientes a conjurar los actos que han perturbado el orden publico e impedir que se extiendan sus efectos y que las entidades a que alude el interviniente son determinables en función de las finalidades que la Constitución asigna a la declaratoria del estado de conmoción interior y de los considerandos a que se ha hecho referencia. En efecto de éstos se desprende claramente que los recursos deberán ser destinados a la inversión adicional que reclama el crecimiento de la Policía y las Fuerzas Militares, sus planes de expansión operativa y la modernización de su equipamiento para los años 2002 y 2003, ampliar el pie de fuerza a disposición de la Nación, aumentar y mejorar la capacidad técnica y el equipamiento que requieren las Fuerzas Armadas y de Policía, fortalecer la dotación de los servicios de inteligencia, de la Fuerza Pública y de la Rama Judicial, con los recursos jurídicos y materiales necesarios para que su actividad sea efectiva y para prever, evitar y sancionar actos terroristas y criminales, reforzar los programas de lucha contra el secuestro y la extorsión, dotando a las autoridades competentes de los mecanismos para prevenir el delito,

capturar y sancionar a los delincuentes, proteger a los funcionarios judiciales, a los miembros de la Policía Nacional, de seguridad nacional, de las Fuerzas Militares y a los organismos de control, restringir el acceso de las organizaciones delincuenciales, a los activos y recursos financieros originados en cualquier actividad ilícita, todo lo que implica proveer en forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado a las que se ha hecho referencia -Rama judicial, organismos de control y demás organismos que de acuerdo con sus funciones y con las directrices del Gobierno nacional deban intervenir en conjurar los actos que han alterado la normalidad institucional.

Ahora bien, no sobra recordar finalmente que en el presente caso no resultan exigibles los requisitos formales señalados por los artículos 8 y 12 de la ley Estatutaria de Estados de excepción, que imponen respectivamente la obligación de señalar los motivos por los cuales se impone la limitación de un derecho constitucional, así como las razones por las cuales se suspende una ley con el estado de excepción. En efecto, la norma bajo examen no establece la suspensión de ninguna ley vigente ni impone la limitación de un derecho constitucional, circunstancias que son las que exigen de acuerdo con los citados artículos la obligación de una motivación específica por el Legislador excepcional.

El objeto del decreto es el establecimiento de un impuesto en desarrollo entre otros del artículo 95-9 de la Constitución, es decir que lo que busca es hacer efectivo el deber constitucional de contribuir a los gastos e inversiones del estado en el marco de una situación excepcional que ha determinado la declaratoria del estado de conmoción interior y en la que se hace necesaria la participación de las personas naturales y jurídicas para preservar la seguridad democrática. Circunstancia que no puede interpretarse como una limitación de los derechos constitucionales, que no debe olvidarse contienen una doble faceta de derechos y deberes⁴⁹, como tampoco que ella implique la suspensión de ley alguna, incluida la ley de apropiaciones a que los intervinientes hacen referencia.

Así las cosas para la Corte, desde el punto de vista formal se encuentran satisfechos los requisitos establecidos en la Constitución y en la Ley 137 de 1994.

4. Examen material del Decreto Legislativo 1838 de 2002

4.1 El contenido del Decreto Legislativo bajo examen y su relación con la situación que determinó la declaratoria del Estado de Conmoción Interior. Análisis de conexidad.

Como se explicó en las consideraciones preliminares de esta providencia, el control jurídico de constitucionalidad a cargo de esta Corte comporta de manera previa al análisis de cada artículo en particular del Decreto Legislativo sub examine, la verificación acerca de si existe una relación directa, exclusiva y específica entre las causas que determinaron la declaratoria del Estado de Conmoción Interior que fueron tomadas en cuenta por la Corporación en la Sentencia C-802/02 para declarar la exequibilidad del Decreto 1838 de 2002, y el contenido de las medidas que se adoptan en el presente caso⁵⁰.

Lo anterior en función de la necesidad de verificar que hayan sido respetados en este caso los principios de finalidad, necesidad y proporcionalidad a que aluden los artículos 10, 11 y 13 de la Ley Estatutaria de estados de excepción.

Al respecto la Corte constata, en primer lugar, que en el Decreto 1837 de 2002 mediante el cual se declaró el Estado de Conmoción Interior se señaló específicamente el hecho de que los medios económicos de que dispone actualmente el Estado colombiano son insuficientes para la inversión adicional que reclama el crecimiento de la Policía y las Fuerzas Militares, sus planes de expansión operativa y la modernización de su equipamiento para los años 2002 y 2003, así como que los recursos apropiados en el presupuesto general de la Nación no son suficientes para sufragar los gastos que demanda el estado de conmoción interior. En este sentido se señaló igualmente que dada la grave situación Fiscal del país, el Estado colombiano no cuenta en la actualidad con los recursos necesarios para financiar la fuerza pública y las demás instituciones que deben intervenir para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos, motivo por el cual es necesario imponer y recaudar nuevas contribuciones fiscales. Así mismo se señaló de manera concreta la necesidad de que todas las personas hicieran un significativo esfuerzo tributario para poner al Estado en condiciones de garantizar la seguridad ciudadana en vastas zonas de su territorio, hoy desamparadas, con pie de fuerza, equipos de comunicación, dotación y medios militares y de policía adicionales a los hoy limitados e insuficientes de que dispone.

Es decir que la expedición del Decreto bajo examen con el establecimiento de un impuesto destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática es una consecuencia directa de la declaratoria del estado

de conmoción interior y que la medida responde de manera concreta y específica a la necesidad de asegurar el financiamiento de la fuerza pública y de las demás entidades del Estado que deben intervenir, de conformidad con las determinaciones que adopte el Gobierno para lograr el restablecimiento del orden público.

La Corte constata igualmente que el articulado del Decreto se refiere exclusivamente al establecimiento de los elementos del impuesto que se crea y al señalamiento de los mecanismos para su declaración, pago, administración y control, es decir, que existe una clara relación entre el objeto del Decreto y su texto donde se ratifica que el impuesto será destinado a sufragar los gastos del presupuesto general de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática (art. 1° del Decreto 1838 de 2002).

De la lectura concordada de los decretos 1837 y 1838 de 2002 se desprende claramente, como ya se señaló, que los recursos recaudados deben ser destinados a financiar el fortalecimiento y Modernización de las Fuerzas Militares y de Policía durante los años 2002 y 2003, así como a financiar los gastos necesarios para asegurar, por parte de estas instituciones y de las demás entidades del Estado a que se refiere el Decreto, el mantenimiento de la seguridad democrática ante las graves acciones y amenazas al orden institucional que determinaron la declaratoria del Estado de Conmoción Interior, considerada acorde con la Constitución por esta Corporación en la Sentencia C-802/02.

Dicha destinación así enunciada que basta para que la Corte considere cumplido el requisito señalado en el artículo 10 de la Ley 137 de 1994, ha sido además corroborada por el Gobierno nacional en un detallado informe en el que se establecen los rubros concretos en los que se proyecta utilizar los recursos que se recauden con este impuesto.

Al respecto cabe señalar que de los documentos aportados por el Gobierno nacional como soportes del establecimiento del impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002⁵¹ se desprende que la destinación concreta de los recursos será la siguiente:

A. Adición al Presupuesto vigente para el año 2002 para las Fuerzas Militares y la Policía Nacional por \$432,8 mil millones.

La discriminación de los gastos a incluir en la adición es la siguiente:

* \$200 mil millones para mantener los valores reales de las apropiaciones de Gastos Generales en el 2002 destinados principalmente a la adquisición de combustible, dotaciones del personal de soldados, mantenimiento del material de guerra y gastos de inteligencia.

* \$109 mil millones de gastos generales para atender los costos del aplazamiento de 10.000 soldados regulares, mantenimiento de aeronaves de las FF.MM y fortalecimiento de la lucha contra el secuestro, así:

* En dotaciones, material de intendencia y munición, \$57 mil millones;

* Adquisición de repuestos y mantenimiento de las aeronaves del Ejército y de la Fuerza Aérea, \$45 mil millones;

* Fortalecimiento de la lucha contra el secuestro a través de adquisición de equipos de comunicaciones e inteligencia y aumento de los gastos reservados, \$7 mil millones;

* \$122 mil millones para inversión discriminados de la siguiente manera:

* \$108 mil millones para cubrir el efecto del aplazamiento de los 10.000 soldados regulares que consiste en:

* Adquisición de armamento, \$55 mil millones;

* Adquisición de equipos de comunicaciones, \$27 mil millones;

* Adquisición de vehículos para transporte de tropa, \$26 mil millones;

1. \$14 mil millones para la Armada Nacional discriminados así:

- * Renovación Equipo de comunicaciones, \$4.320 millones;
- * Adquisición Munición para la Infantería de Marina, \$5.221 millones;
- * Adquisición Sistema de Vigilancia Costera, \$2.250 millones;
- * Construcción y/o Dotación de Buques de Apoyo Tipo Nodriz, \$2.200 millones⁵².

B. Presupuesto Adicional en el año 2003 para financiar gastos militares y de policía por \$798,7 mil millones.

* \$112 mil millones para atender el incremento de gastos de personal por los siguientes conceptos:

- * Conversión de 27,000 soldados voluntarios a profesionales, \$60 mil millones;
- * Gastos de personal del Plan Aplazamiento de 10.000 soldados regulares y sus respectivos cuadros, \$38 mil millones;
- * Ascensos de los cuadros de mando del Plan Aplazamiento de 10.000 soldados regulares y para la creación de las 2 brigadas móviles, \$14,0 mil millones.

* \$295,6 mil millones en gastos generales para mantener el nivel de operaciones normales de las fuerzas. Esto es mantener el poder adquisitivo de las apropiaciones en valores reales respecto al año 2002;

* \$141 mil millones en las transferencias, para atender los gastos de profesionalización de los soldados voluntarios por \$47 mil millones. Los \$94 mil millones restantes se programan así:

\$50 mil millones para seguros de vehículos de carga y transporte, \$10 mil millones para fortalecer el programa de reinserción a la vida civil de los agentes generadores de violencia, y \$18 mil millones para programas de paz, fortalecimiento a la Policía Judicial y la investigación criminal y facilitar el apoyo ciudadano y \$16 mil para protección de personas;

* \$250 mil millones de inversión, que corresponden a los siguientes proyectos:

1. Adquisición y mantenimiento de material de guerra, \$111.6 mil millones;
2. Adquisición y mantenimiento de sistemas de comunicación, \$56.1 mil millones;
3. Mantenimiento de aeronaves, \$46.3 mil millones;
4. Mantenimiento de unidades a flote; \$20,6 mil millones;
5. Otros, \$15.5 mil millones⁵³.

C. Plan de choque para la ampliación y modernización de las Fuerzas Militares y de Policía con un costo de \$769,1 mil millones para lo que resta del 2002 y el 2003.

Los rubros en los que se prevé gastar estos recursos por parte del Gobierno son los siguientes:

* Refuerzo del pie de fuerza, \$ 515,6 mil millones;

* Incremento de los niveles de alistamiento de las aeronaves y mayor número de horas de vuelo, \$ 92 mil millones;

* Fortalecimiento de la lucha contra el secuestro, \$25 mil millones; y

* Inteligencia y seguimiento a las finanzas de los agentes generadores de violencia, \$50 mil millones;

- * Fortalecimiento del programa de desmovilización y reinserción de los agentes generadores de violencia, \$23 mil millones;
- * Recompensas, comunicaciones y acciones psicológicas, \$30 mil millones;
- * Fiscales y procuradores especiales, \$16 mil millones;
- * Defensores de oficio para sindicatos de terrorismo, \$2 mil millones;
- * Fortalecimiento de la Policía Judicial e investigación criminal, \$10 mil millones;
- * Fortalecimiento de las oficinas de Derechos Humanos y DIH en la Fuerza Pública, \$5 mil millones⁵⁴.

Así las cosas, no cabe duda de que el Decreto bajo examen cumple el requisito a que se refiere el artículo 10 de la Ley 137 de 1994.

En la medida en que los recursos recaudados tengan la destinación anunciada se cumple en efecto claramente con el requisito de finalidad a que alude el artículo 10 de la Ley 137 de 1994 Estatutaria de los estados de excepción.

Ahora bien, en cuanto la Constitución y la Ley estatutaria aludida no solamente exigen que las medidas adoptadas durante el estado de conmoción interior estén dirigidas a conjurar las causas de la perturbación y a evitar la extensión de sus efectos, sino que éstas sean necesarias para dicho fin y resulten proporcionadas con los hechos que determinaron la declaratoria del estado de excepción procede la Corte a examinar estas dos circunstancias.

4.1.2 La necesidad de la medida

Como ya se señaló, los considerandos de los Decretos 1837 y 1838 resultan suficientemente explícitos sobre la necesidad de establecer un impuesto destinado a financiar los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para la preservación de la seguridad democrática con el fin de responder a las causas de la perturbación que determinaron la declaratoria del Estado de Conmoción Interior y a impedir la extensión de sus efectos.

Cabe precisar que los recursos que se recauden con dicho impuesto se destinarán

concretamente a financiar tres categorías de gasto. En primer lugar, unas necesidades inmediatas de las fuerzas militares y la policía, que, dada la actual escasez de recursos del Gobierno Nacional están desfinanciadas y no se han incluido en el presupuesto del año 2002, lo cual genera problemas en la operatividad y capacidad de respuesta de las fuerzas militares. En segundo lugar a asegurar la financiación de un presupuesto complementario para las Fuerzas armadas y de Policía para el año 2003 y finalmente, para asegurar el financiamiento de un plan de choque para las mismas fuerzas.

Al respecto el Gobierno nacional ha señalado en cada caso razones específicas para sustentar la utilización de los recursos del impuesto que se crea en la financiación de dichos componentes.

Así en relación con la necesidad de asegurar con esos recursos una adición presupuestal para el año 2002 el Gobierno señala lo siguiente:

“La desaceleración de la economía ha tenido efectos graves sobre el crecimiento de los recaudos tributarios. Así, frente al aforo incorporado en el presupuesto de rentas de 2002, se prevé una reducción en el recaudo de los ingresos corrientes de \$2.5 billones, razón por la cual el gobierno nacional ha tenido que recortar y aplazar apropiaciones presupuestales⁵⁵ y no ha podido adicionar el presupuesto para incluir nuevas presiones de gasto que han surgido a lo largo del año. La formulación del presupuesto de rentas supuso tasas de crecimiento real del PIB para 2001 y 2002 de 2.4% y 4.0%, respectivamente; sin embargo, la tasa observada en 2001 fue de 1.5% y se estima que para el presente año será de 1.5%.

Las principales explicaciones a la reducción en los recaudos tributarios son las siguientes: - Reducción en las expectativas de ingresos: La desaceleración imprevista en el ritmo de la actividad económica, tanto en 2001 como en 2002 implica que frente al aforo incorporado en el Presupuesto de Rentas de 2002, se haya presentado una reducción en el recaudo de \$2.1 billones. - Menores recaudos por impuesto global a la gasolina: La caída en la demanda interna de gasolina por la disminución en el ritmo de la actividad económica y por el robo y contrabando de combustible producirán una reducción del recaudo de \$40 mil millones. - Menores rendimientos financieros de los fondos administrados por el Tesoro por valor de \$300 mil millones, que se explican por la reducción de las tasas de interés y por el menor saldo de las inversiones.

De otro lado, el creciente desequilibrio entre ingresos y gastos se ha traducido en un rápido crecimiento de la deuda pública que debe contenerse, ya que no es sostenible en el futuro. Así mismo, la situación del país y la del entorno internacional que tiene virtualmente cerrados los mercados internacionales, hace que sea prácticamente imposible aumentar el endeudamiento por encima de lo proyectado en la actualidad.

La crisis fiscal por la que atraviesa la Nación no deja margen para aumentar el sacrificio del resto de entidades con el fin de proveer recursos adicionales a defensa y policía, como se ha hecho en los últimos años. Es claro que por ninguna razón debe afectarse el gasto social por lo cual recomponer el presupuesto actual no es una opción. La política de seguridad y defensa debe ser integral, su desarrollo no puede ir en contravía con la generación de mayores oportunidades para los sectores más pobres y vulnerables de la población. La acción del Estado debe evitar que sectores importantes de la población se vean tentados por las ofertas de grupos al margen de la ley y eso lo lograremos con mayor gasto social y mayor presencia del Estado en favor de las comunidades.

Así, pues, a pesar de la urgencia de fortalecer la capacidad del Estado para enfrentar las acciones terroristas de los grupos armados, es claro que la Nación no cuenta en la actualidad con los recursos adicionales necesarios para financiar la fuerza pública y las demás instituciones del Estado, como la Fiscalía, la Procuraduría y la Defensoría del Pueblo, entre otras, que deben intervenir para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos.

La adición al presupuesto de la actual vigencia y su correspondiente financiamiento no pueden someterse al trámite normal de un proyecto de ley que perfectamente podría llevarse el resto del año. El fortalecimiento de nuestra fuerza pública y el de las demás entidades del Estado que deban intervenir en la lucha contra las bandas criminales, debe comenzar desde hoy para que los procedimientos necesarios para poner en marcha una operación tan compleja puedan iniciarse cuanto antes.

Se colige que las circunstancias actuales del orden público en el país, requieren de recursos adicionales e inmediatos que no estaban contemplados dentro del presupuesto regular de la Nación, y que no pueden venir de crédito externo o mayor financiamiento interno. El Gobierno entonces decidió conseguir estos recursos por vía extraordinaria, a través del

Decreto 1838 del 11 de Agosto de 2002 que crea el impuesto para preservar la Seguridad Democrática y que permite que se cumpla con el Estatuto Orgánico en su artículo 81 dispone “ni el Congreso, no el Gobierno podrán abrir créditos adicionales al presupuesto sin que en la Ley o decreto respectivo se establezca de manera clara y precisa el recurso que ha de servir de base para su apertura.”⁵⁶

Frente a la necesidad de asegurar con los mismos recursos la financiación de un presupuesto complementario para las Fuerzas armadas para el año 2003 el Gobierno expone lo siguiente:

“El proyecto de Presupuesto para el año 2003 presentado al Congreso de la República, incluye un presupuesto complementario por \$2.3 billones de pesos, dentro del cual se encuentran partidas de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional. El concepto de presupuesto complementario significa que los rubros de gasto que lo conforman no tienen definida una fuente de financiación específica. Si no se define el financiamiento de estos rubros, forzosamente el Gobierno deberá suspender o recortar, mediante decreto, las apropiaciones del caso (Artículos 54 y 55 del Estatuto Orgánico del Presupuesto), lo cual, dada la coyuntura actual en materia de orden público, es un riesgo que definitivamente no se debe correr.”⁵⁷

Y finalmente frente a la necesidad del Plan de choque para enfrentar la violencia el Gobierno argumenta lo siguiente:

“Desde hace varios meses la situación de orden público en Colombia ha sufrido un agravamiento crítico. Han aparecido nuevas formas de violencia armada y otras ya existentes se han agudizado.

La presión armada de grupos guerrilleros a todos los funcionarios públicos de las administraciones locales, con el fin de forzar la renuncia a sus cargos bajo amenazas de muerte y de destierro a ellos y a sus familias, es una nueva expresión de la barbarie a la que someten los grupos armados a la población civil. Como resultado de estas amenazas han sido asesinados 2 alcaldes y 19 concejales y personeros, 13 alcaldes han sido secuestrados, 399 han expresado su intención de renunciar a sus cargos y un número importante ha tenido que abandonar las poblaciones donde fueron democráticamente elegidos para dirigir la administración municipal.

De otra parte, los grupos subversivos han incrementado súbitamente sus acciones terroristas contra la infraestructura económica del país, hasta un nivel de destrucción que jamás había tenido ocurrencia en el país. La infraestructura vial, energética y de comunicaciones ha sido objeto de ataques sin precedentes y ha sido afectada como nunca antes. En efecto, durante el segundo semestre del año 2001 (de junio a diciembre) fueron derribadas 104 torres de energía, 5 torres de comunicaciones, 18 puentes y ningún acueducto fue afectado. En impresionante contraste, durante los primeros siete meses del presente año han sido derribadas 388 torres de energía, 45 torres de comunicaciones, 77 puentes y afectados 10 acueductos. Esto significa que la voladura de torres de energía se incrementó en un 273%, la de torres de comunicaciones en un 800%, la de puentes en un 328% y por primera vez han sido atacados acueductos. De otra parte, los ataques a las poblaciones pasaron durante los períodos en consideración de 23 a 27, cerca de 1.738 personas fueron secuestradas, se realizaron 71 masacres y 1002 civiles fueron asesinados.

Adicionalmente, el 7 de agosto del presente año la ciudad de Bogotá fue objeto de un ataque masivo con morteros por parte de la guerrilla que ocasionó 20 víctimas fatales y 59 heridos entre la población civil. Los ataques iban dirigidos al centro del poder político del país, el Congreso Nacional y la Casa de Nariño, así como a la Escuela Militar de Cadetes del Ejército Nacional. Desde la fatídica toma guerrillera del Palacio de Justicia el 6 de noviembre de 1985, no se producía en Colombia un golpe contra los centros del poder político como el que vivió el país el pasado 7 de agosto.

Todos los hechos anteriores conforman un nuevo y crítico panorama de orden público que atenta contra la gobernabilidad del país y su estabilidad económica. No obstante que los grupos violentos irregulares existen de tiempo atrás, la magnitud y el alcance de sus amenazas han adquirido nuevas y muy preocupantes proporciones en los meses recientes. El desafío al que están sometiendo al Estado y a la sociedad colombiana no tiene antecedentes.

Las amenazas que ahora se ciernen sobre las administraciones locales pueden afectar la ejecución de los planes de desarrollo municipal y la provisión de servicios públicos a decenas de miles de ciudadanos. De igual manera, podrían atentar contra las posibilidades de administrar justicia y de hacer respetar la Ley en decenas de municipios, cuyas poblaciones quedarían al arbitrio de los alzados en armas. El riesgo de una fragmentación institucional

sobre el territorio, por efecto de la ausencia prolongada de los funcionarios que tienen a su cargo la administración pública, no se puede descartar.

De otra parte, las posibilidades de desarrollar una política de reactivación económica eficaz, que conlleve el incremento del producto nacional, del empleo, del ingreso y del bienestar general, se pueden reducir como consecuencia de las dificultades sobrevinientes para el normal ejercicio de las actividades económicas, como consecuencia de las voladuras de puentes y carreteras, que afecta el transporte de pasajeros y de carga, de la voladura de torres de energía, que afecta los procesos productivos, y la voladura de torres de comunicaciones, que incide negativamente en las posibilidades de realizar negocios y transacciones. Todo esto, amén de las consecuencias nefastas para la libertad de movimiento y de comunicación, y del bienestar general de la población.

Frente a esta situación, el Gobierno Nacional considera de imperiosa urgencia desarrollar un Plan de Choque que implicará un esfuerzo extraordinario en términos institucionales, y nuevas adiciones presupuestales con el fin de empezar a neutralizar de inmediato las amenazas a la institucionalidad democrática y a la estabilidad económica y social que se ciernen sobre el país.

En efecto, para lograr este objetivo es necesario alcanzar una más amplia y eficaz cobertura de Fuerza Pública en todo el territorio nacional. Para ello, el Gobierno Nacional ha decidido tomar simultáneamente varias medidas. En primer lugar, incrementar el pie de fuerza de las Fuerzas Militares a partir de la prolongación del tiempo de servicio de diez mil soldados regulares. En segundo lugar, aumentar el pie de fuerza de la Policía Nacional incorporando diez mil nuevos miembros del cuerpo de Carabineros, que tendrán como tarea reforzar la seguridad en las zonas rurales de los pequeños municipios del país. En tercer lugar, crear dos brigadas móviles anuales durante los próximos cuatro años, con el fin de incrementar la capacidad de reacción de las Fuerzas Militares. En cuarto lugar, fortalecer las fuerzas especiales contra el terrorismo urbano, para neutralizar su asentamiento en las principales ciudades. En quinto lugar, organizar una nueva fuerza de apoyo que incorporará anualmente cien mil soldados y policías durante cuatro años, para ampliar el cubrimiento territorial de la Fuerza Pública. En sexto lugar, organizar redes de ciudadanos para que cooperen de manera activa con las autoridades en la prevención del delito, tanto a lo largo de las carreteras del país, como en las zonas urbanas.

El Gobierno Nacional también ha decidido mejorar el alistamiento de la aviación de las diferentes fuerzas y aumentar sustancialmente el número de horas de vuelo de los distintos tipos de aeronaves, con el fin de mejorar la movilidad y la capacidad de reacción del Estado frente a las acciones de los grupos violentos. También se reforzarán los programas de lucha contra el secuestro, los organismos de inteligencia del Estado y la lucha contra las finanzas de la guerrilla. Igualmente se ampliará el programa para promover la desmovilización y el sometimiento a la Ley de los integrantes de grupos armados ilegales, se reforzarán los programas para el otorgamiento de recompensas a la ciudadanía por información que conduzca a la prevención del delito y a la captura de los delincuentes, y los programas de comunicaciones y de acciones psicológicas.”⁵⁸

Ante estos argumentos se podría expresar que la necesidad de recurrir al mecanismo establecido en el literal l) del artículo 38 de la ley 137 de 1994 solamente encontraría justificación en relación con los recursos relativos al plan de choque concebido por las autoridades para responder a las acciones de los actores generadores de violencia en las últimas semanas.

Sin embargo para la Corte esta posición desconocería que la insuficiente capacidad de reacción y de combate de las Fuerzas Militares y de Policía derivada de la carencia de recursos explica en buena parte la situación de indefensión y de abandono que padecen amplias zonas del país y por tanto de las autoridades locales que amenaza la insurgencia.

En esta sentido para la Corte es claro que la respuesta a la acción de los grupos armados que amenazan la institucionalidad en las actuales circunstancias implica la utilización de todos los recursos necesarios para contrarrestar el accionar desestabilizador de sus actividades terroristas, dentro de los que se cuentan tanto los nuevos recursos requeridos para desarrollar el plan de choque que se ha concebido por las autoridades Militares y de Policía, como de los recursos previstos antes de dicho plan y que eran de por sí insuficientes.

Si no se garantiza la financiación del plan de choque aludido, pero también si no se garantiza de manera inmediata la financiación de la acción ordinaria de las Fuerzas Militares y de Policía, no será posible asegurar, con la sostenibilidad que supone el cumplimiento de los objetivos de las medidas que se adoptan durante el Estado de Conmoción Interior, la

presencia de la Fuerza Pública en todas las zonas en las que se ha desconocido por la insurgencia la vigencia de la democracia y el legítimo ejercicio de la autoridad por parte de los mandatarios seccionales y locales elegidos por la ciudadanía.

En esta campo se trata de garantizar de manera inmediata a las Fuerzas Armadas y de Policía que contarán con recursos suficientes para asegurar el mantenimiento del orden público en el inmediato futuro, el cual comprende razonablemente la siguiente vigencia fiscal.

Al respecto la Corte en armonía con lo expresado por el señor Procurador llama la atención sobre el hecho de que el impuesto bajo examen se causa de manera instantánea es decir que la obligación tributaria surge de manera completa para los sujetos pasivos el 31 de agosto de 2002, lo que implica que en esa fecha se configura a favor del Estado un crédito que le permite, independientemente de las facilidades que otorgue a los contribuyentes para su pago en el corto plazo, destinar y comprometer inmediatamente recursos para atender las causas de la perturbación y evitar la extensión de sus efectos.

No sobra señalar al respecto que las medidas destinadas al efecto en el presente caso, atinentes a dar a las Fuerzas Militares y de Policía los elementos necesarios para enfrentar la acción terrorista que amenaza la institucionalidad democrática, y permitirles desarrollar las acciones necesarias contra los generadores de violencia, exige unos tiempos mínimos de preparación, entrenamiento, coordinación y disposición logística que solamente pueden iniciarse teniendo la certeza de la financiación necesaria tanto del plan de choque que se ponga en marcha como de los gastos ordinarios que permitan dar continuidad a las acciones que se desarrollen con dicho plan, so pena de verse avocados a una nueva crisis.

En este sentido resulta claro que la idoneidad de dicho plan de choque para cumplir los objetivos fijados por la Declaratoria del estado de conmoción depende de que se garantice igualmente la financiación necesaria para las fuerzas armadas y de Policía en el inmediato futuro.

4.1.3 La proporcionalidad de la medida

Estas circunstancias llevan igualmente a la Corte a considerar que frente a la gravedad de las acciones de los actores generadores de violencia la medida adoptada en este caso

destinada a financiar la necesaria respuesta institucional para salvaguardar la democracia resulta proporcionada.

En efecto frente a los actos concretos que han afectado el orden público y ante la evidencia de la magnitud de las amenazas al sistema democrático, el Estado colombiano no puede esperar a que efectivamente se destruya el palacio presidencial, o a que el último alcalde del país sea asesinado por la insurgencia para asegurar la financiación del presupuesto de las Fuerzas Militares encargadas de la defensa de la soberanía, la independencia, la integridad del territorio nacional y del orden constitucional (art 217 C.P.) y de la Policía Nacional encargada del mantenimiento de las condiciones necesarias para el ejercicio de los derechos y libertades públicas (art 218 C.P.).

Sin duda alguna la medida representa un importante sacrificio para las personas naturales y jurídicas obligadas a pagar el impuesto, así como para el conjunto de los colombianos. Sin embargo la Corte hace énfasis en que el establecimiento de un impuesto sobre el patrimonio permite que el esfuerzo recaiga sobre las personas con mayor capacidad de pago, y que dentro de las opciones que tendría el Gobierno en materia tributaria, es esta una de las que resulta menos onerosa para los integrantes mas frágiles de la sociedad⁵⁹.

4.2 El análisis específico del articulado del decreto

4.2.1 Consideraciones generales

4.2.1 La determinación por el Legislador excepcional de los elementos del tributo

La Corte constata que en el Decreto 1838 de 2002 el legislador excepcional establece directamente los elementos del tributo que crea, a saber (i) los sujetos pasivos: los declarantes del impuesto de renta y complementarios (art. 2°), (ii) el hecho generador: el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002 (art. 3°), (iii) la base gravable: el monto del patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002 (art. 4°), y (iv) la tarifa: el 1.2.% liquidado sobre el mismo patrimonio líquido (art. 6°).

En relación con el sujeto activo, si bien el articulado del Decreto no lo enuncia expresamente,

de los artículos 1, 8 y 9 del mismo decreto se desprende que el sujeto activo del tributo es la Nación. En efecto dichos artículos señalan:

Artículo 1°. Impuesto para preservar la seguridad democrática. Créase el impuesto destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática.

Parágrafo. El impuesto que se crea mediante el presente decreto se causará por una sola vez.

Artículo 8°. Declaración y pago. El impuesto se declarará y pagará en los plazos que establezca el Gobierno Nacional y se liquidará en los formularios que para el efecto determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Artículo 9°. Administración y control del impuesto para preservar la seguridad democrática. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la administración del impuesto que se crea mediante el presente decreto, para lo cual tendrá las facultades establecidas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro del impuesto. Asimismo, la DIAN queda facultada para aplicar las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario que sean compatibles con la naturaleza del impuesto.(...) (subrayas fuera de texto).

Así las cosas, no cabe duda, es la propia norma bajo examen la que determina el sujeto activo del impuesto para preservar la seguridad democrática, dando cumplimiento al requisito señalado en el primer inciso del artículo 338 constitucional.

4.2.2 La naturaleza del tributo que se crea y la ausencia de vulneración del artículo 338 constitucional

La Corte constata que el tributo así establecido se causa por una sola vez y que el elemento temporal del hecho gravado es de carácter instantáneo y no de periodo, pues se configura sobre el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002.

Dicho inciso se refiere específicamente a los tributos en los que se toman en cuenta hechos ocurridos en un periodo determinado. Así por ejemplo el artículo 26 del Estatuto tributario al definir el hecho gravado en el impuesto de renta se refiere a la “suma de todos los ingresos

ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable”, lo que hace que el factor temporal de hecho gravado en ese caso esté constituido por un periodo.

En el presente caso la causación del impuesto se produce de manera instantánea en relación con el patrimonio líquido que posea el contribuyente a 31 de agosto de 2002, supuesto de hecho diferente al que alude el citado inciso.

4.2.3 La necesaria destinación específica de los recursos que se recauden con el impuesto que se crea

Como se señaló en los apartes preliminares de esta providencia en el caso del ejercicio de la potestad impositiva durante el Estado de Conmoción Interior tampoco resulta aplicable la prohibición contenida en el artículo 359 superior.

Por el contrario, para que los tributos que en esta circunstancia se establecen puedan ser considerados constitucionales es necesario que tengan una destinación específica que no puede ser otra, como sucede en este caso, que la de conjurar las causas de la perturbación que determinó la declaratoria del estado de conmoción interior y evitar la extensión de sus efectos.

Hechas estas precisiones generales, procede la Corte a examinar el texto específico de cada uno de los artículos del Decreto 1838 de 2002.

4.2.2 El análisis de constitucionalidad del artículo 1° del Decreto 1838 de 2002.

Frente al texto del artículo 1° del Decreto bajo examen⁶⁰, además de las consideraciones generales que vienen de hacerse sobre la naturaleza y destinación del impuesto, la Corte precisa que no asiste razón al interviniente que señala que la expresión “necesarios para preservar la seguridad democrática” convierte el impuesto bajo examen en un tributo respecto del cual el seguimiento de su finalidad excepcional se torna en extremo difícil.

En efecto, la citada expresión debe entenderse en concordancia con los considerandos contenidos tanto en el mismo Decreto que estableció el impuesto como en el que declaró el Estado de Conmoción Interior, así como con las finalidades señaladas por la propia Carta en el artículo 213 para este estado de excepción, los cuales constituyen parámetros precisos en este campo.

A esta consideración que basta para establecer la constitucionalidad del artículo bajo examen, la Corte añade que los gastos del presupuesto general de la Nación a que se hace referencia en la norma han sido objeto de un preciso informe por parte del Gobierno como responsable del restablecimiento del orden público y la convivencia ciudadana el cual delimita su ejecución y que será al Congreso de la República y a los organismos de control, en el ámbito de sus competencias, a quienes corresponda verificar que los recursos tengan efectivamente la destinación anunciada.

A la Corte compete en el presente caso simplemente, como ya lo hizo en el aparte pertinente de esta providencia, constatar la conexidad de la norma con los motivos invocados por el Gobierno para declarar el Estado de Conmoción Interior, lo que le ha permitido establecer que los recursos recaudados con el impuesto que se crea tienen una destinación específica claramente fijada por el legislador excepcional que no podrá ser desconocida bajo ninguna circunstancia.

La Corte hace énfasis en este sentido en que los gastos deberán estar directa y específicamente encaminados a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos sin que en ningún caso el Gobierno pueda variar o desconocer dicha destinación. En este sentido la destinación de los recursos que se recauden no podrá ser diferente a la que señaló tanto en el Decreto que declaró el Estado de Conmoción Interior como en el Decreto sub exámine.

No sobra recordar al respecto la responsabilidad que tienen el Presidente de la República y sus Ministros, así como los demás funcionarios y agentes del Gobierno en la aplicación de las medidas derivadas de la Declaratoria del Estado de Conmoción Interior (art. 214-5 C.P. y art. 52 de la Ley Estatutaria de Estados de Excepción).

Cabe precisar finalmente, en relación con el párrafo de dicho artículo 1 en el que se señala que el impuesto que se crea por el Decreto sub examine se causará por una sola vez, que en su análisis la Corte ha tomado en cuenta esta circunstancia así como el carácter especial que dicho impuesto tiene para la situación de emergencia a que aluden los Decretos 1837 y 1838 de 2002, lo que explica además que la causación del impuesto se produzca de manera instantánea y que la destinación de los recursos no pueda ser otra que la que ha sido enunciada.

En este sentido, el pronunciamiento que se hace en este caso deja a salvo las consideraciones que puedan hacerse por la propia Corte en relación con otros impuestos que puedan decretarse en el futuro y que tengan como referente de imposición el patrimonio de las personas.

Así las cosas, en atención a las anteriores consideraciones la Corte declarará la constitucionalidad del artículo 1° del Decreto 1838 de 2002 bajo el entendido que los gastos deberán estar directa y específicamente encaminados a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos, en los términos a que se ha hecho referencia.

4.2.3 El análisis de constitucionalidad del artículo 2° del Decreto 1838 de 2002.

De acuerdo con el artículo 2° del Decreto 1838 de 2002⁶¹ son sujetos pasivos del impuesto “los declarantes del impuesto de renta y complementarios”.

Como lo ha señalado la Corte corresponde al Legislador, en este caso al Legislador excepcional, establecer los diferentes elementos del impuesto y, dentro de ellos, los sujetos pasivos en función de las consideraciones de política tributaria que más se ajusten al cumplimiento de los objetivos buscados con el establecimiento de los tributos. En el ejercicio de dicha potestad el Legislador, sea ordinario o excepcional, cuenta con un amplio margen de configuración, lo que no significa que pueda desconocer, como ya se explicó, los principios que sirven de fundamento al poder tributario del Estado a que se refiere el artículo 363 constitucional⁶².

Para la Corte en el presente caso el hecho de haber señalado como sujetos pasivos del impuesto destinado a atender los gastos del presupuesto general de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática a los declarantes del impuesto de renta y complementarios no desconoce ninguno de estos principios.

En particular la Corte hace énfasis en que, independientemente de las exclusiones a que se refiere el artículo 7° del Decreto bajo examen, que encuentran justificación, como se explicará mas adelante, en dicha potestad de configuración así como en algunos casos en los principios de equidad y eficiencia tributaria, la norma ha de entenderse aplicable de manera general a todos los sujetos que puedan ser considerados declarantes del impuesto

de renta y complementarios a 31 de agosto de 2002, fecha de causación del impuesto, sin que ello genere ninguna dificultad de orden constitucional.

Así las cosas la Corte declarará la constitucionalidad del artículo 2° del Decreto 1838, y así lo señalará en la parte resolutive de la sentencia.

4.2.4 El análisis de constitucionalidad del artículo 3° del Decreto 1838 de 2002.

Frente al texto del artículo 3 del Decreto 1838 de 2002⁶³ la Corte constata que en lo que se refiere al hecho generador del impuesto la norma respeta el principio de irretroactividad de los tributos a que alude el segundo inciso del artículo 363 superior.

El fundamento de dicho principio, como lo ha señalado la jurisprudencia, además de asegurar el respeto de las situaciones jurídicas consolidadas⁶⁴, es el de que “la persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, sufre daño cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control y previsión”⁶⁵

En el presente caso se estableció como hecho causal del impuesto el patrimonio líquido poseído por los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, es decir que el hecho económico gravado es posterior a la entrada en vigencia del Decreto 1838 de 2002 acaecida, de acuerdo con el artículo 12 del mismo Decreto, el 11 de agosto del mismo año, lo que resulta acorde con el mandato constitucional.

Esta circunstancia unida a la no aplicación en este caso del tercer inciso del artículo 338 superior a que ya se hizo referencia, lleva a la Corte a considerar que este artículo respeta el ordenamiento constitucional y así lo declarará en la parte resolutive de la sentencia.

4.2.5 El análisis de constitucionalidad del artículo 4° del Decreto 1838 de 2002.

De acuerdo con el artículo 4° del Decreto 1838 de 2002 la base gravable del impuesto a que se refiere la norma está constituida por el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos del mismo a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001.

Para varios de los intervinientes en el proceso, la presunción que se establece en el aparte

final del artículo bajo examen es inconstitucional por cuanto retrotrae la base gravable del impuesto al 31 de diciembre de 2001, independientemente de la realidad de dicha base gravable a 31 de agosto de 2002, contradiciendo así el segundo inciso del artículo 363 superior que prohíbe la irretroactividad de las normas tributarias. Afirman además que la disposición vulnera el principio de equidad pues obliga a pagar al contribuyente una suma que no corresponde a la realidad de su patrimonio en la fecha de causación del impuesto, al tiempo que deja en manos del funcionario encargado de controlar la declaración del tributo la determinación de la base gravable en cada caso, con lo que se desconoce igualmente el artículo 338 superior.

Sobre el particular cabe recordar de antemano que la jurisprudencia de la Corporación ha aceptado el establecimiento de presunciones en materia tributaria como un recurso legítimo del Legislador con fundamento en el principio de eficiencia de los tributos para evitar la evasión y la elusión de los mismos⁶⁶.

La jurisprudencia ha señalado en este sentido que en materia tributaria es perfectamente posible el establecimiento de presunciones⁶⁷, tanto legales-que admiten prueba en contrario-, como de derecho- que no admiten prueba en contrario- sin que esto último vulnere el ordenamiento constitucional y en particular el artículo 29 superior⁶⁸.

Podría en consecuencia en este caso estarse en presencia de uno u otro tipo de presunción sin que, en principio, ello genere ninguna dificultad de orden constitucional.

Sin embargo la Corte llama la atención sobre el hecho de que en caso de que se estimara que la norma bajo examen establece una presunción de derecho, la base gravable del impuesto que se crea con la norma estaría determinada por un hecho anterior a la entrada en vigencia de la misma en aquellos casos en que a pesar de que el patrimonio líquido de un contribuyente a 31 de agosto de 2002, fuera inferior al que poseía el 31 de diciembre de 2001, éste estuviera en la imposibilidad de aportar la prueba de esta circunstancia en virtud de la presunción a que se ha hecho referencia.

Independientemente de la realidad del patrimonio del contribuyente a 31 de agosto de 2002, fecha de causación del impuesto, sería la situación existente el 31 de diciembre de 2001 la única que podría tomar en cuenta el contribuyente para liquidar y pagar el impuesto y en consecuencia sería esta la que determinaría la base gravable en ese caso.

Con ello no solamente se desconocería la regla fijada en el segundo inciso del artículo 363 superior que prohíbe que las leyes tributarias, y en consecuencia los elementos de los tributos, tengan efecto retroactivo, sino sobre todo se desconocería el principio de equidad tributaria⁶⁹, pues aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002 estarían obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad.

En el presente caso la confrontación entre el principio de eficiencia, que respalda como ya se señaló el establecimiento de presunciones en este campo, y el principio de equidad tributaria, debe resolverse en favor de este último.

Así las cosas la única interpretación de la norma que se ajusta a la Constitución es la que consiste en entender que en el presente caso no se está en presencia de una presunción de derecho que no admite prueba en contrario, sino que, de ser esa la realidad de su patrimonio⁷⁰, el contribuyente podrá aportar la prueba de que su patrimonio líquido a 31 de agosto de 2002 es inferior al que había declarado el 31 de diciembre de 2001 y que por tanto podrá liquidar y pagar el impuesto con base en esa realidad.

Esta que es, por cierto, la interpretación que se desprende de la lectura concordada de los artículos 4 y 10 del Decreto bajo examen⁷¹ y que se acoge en el párrafo del artículo 3° del Decreto reglamentario 1949 de 2002 dictado por el Gobierno⁷², encuentra sin embargo en la expresión “en ningún caso” una dificultad evidente.

La expresión “en ningún caso” no puede ser interpretada en efecto en el sentido de admitir que hay casos en los cuales el patrimonio líquido pueda ser inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001. El carácter absoluto de dicha expresión impide en consecuencia a la Corte la posibilidad de condicionar la constitucionalidad de la norma en el sentido que se ha señalado, condicionamiento necesario en virtud de que existe por lo menos otra interpretación posible de la norma que resulta contraria a la Constitución.

Así las cosas y frente al hecho de que dicha expresión podría ser invocada por las autoridades tributarias, no siempre uniformes en su interpretación, como limitante de la posibilidad de aportar prueba en contrario por parte de los contribuyentes en los términos que se ha señalado, la Corte retirará dicha expresión del ordenamiento jurídico.

Ahora bien, en la medida en que la declaratoria de inexecutable de dicha expresión dejaría a la norma con un sentido⁷³ completamente inverso al que pretendió el Gobierno como legislador excepcional, la Corporación declarará inexecutable el conjunto de la frase “el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001” y así lo señalará en la parte resolutoria de esta Sentencia.

4.2.6 El análisis de constitucionalidad del artículo 5° del Decreto 1838 de 2002.

El texto del artículo 5 del Decreto 1838 de 2002⁷⁴, plantea para la Corte el análisis de tres aspectos, a saber (i) el examen de la compatibilidad con la Constitución de las exclusiones de la base gravable que se establecen en la norma (ii) el análisis de los cargos de inconstitucionalidad que plantean varios de los intervinientes en el proceso en contra del segundo inciso del mismo artículo, y (iii) el análisis del cargo de inconstitucionalidad por omisión que igualmente plantean varios de los intervinientes en el proceso por el hecho de no haberse incluido dentro de las exclusiones de la base gravable la propiedad inmueble.

4.2.6.1 La exclusión del valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales y de los aportes obligatorios a los fondos de pensiones. Justificación constitucional.

En relación con la posibilidad que dispone la norma de excluir de la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002, basta señalar que la misma corresponde a la aplicación en este caso del principio de equidad que impone que no exista una doble tributación respecto de unos mismos bienes en relación con un mismo hecho generador de tributo⁷⁵.

Así cabe recordar que “las sociedades nacionales”, como declarantes del impuesto de renta y complementarios, son responsables del impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002 y por lo tanto a las acciones o aportes que conforman el patrimonio de dichas sociedades a 31 de agosto de 2002 se les aplicará la tarifa del 1.2% sobre su valor patrimonial neto. Por lo anterior 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 el caso de los aportes obligatorios a los fondos de pensiones que efectúen las personas naturales, la justificación de la posibilidad de excluirlos de la base del impuesto surge de la voluntad del Legislador excepcional de retomar en este punto la política tributaria establecida por el Legislador ordinario⁷⁶, que excluyó dichos aportes del régimen de tributación ordinario en consideración a su naturaleza obligatoria y a su incidencia en la capitalización del sistema de seguridad social. Fin que se aviene perfectamente a los preceptos constitucionales (art. 48 C.P.)

Al respecto cabe recordar que el artículo 126-1 del Estatuto Tributario señala en su segundo inciso que “el monto obligatorio de los aportes que haga el trabajador o el empleador al fondo de pensiones de jubilación o invalidez, no hará parte de la base para aplicar la retención en la fuente por salarios y será considerado como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.”

Existen pues en ambos casos motivos constitucionalmente válidos para establecer dichas exclusiones por lo que sobre este punto no cabe hacer por la Corte reparo alguno al texto bajo examen.

4.2.6.2 Inexequibilidad del segundo inciso del artículo 5° sub examine .

Cosa distinta sucede con el texto del segundo inciso del artículo 5° del Decreto 1838 de 2002 a cuyo tenor “En ningún caso, el monto a descontar (respecto de las acciones o aportes a que se ha hecho referencia) podrá ser superior al valor que se hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001”.

Es decir que si una persona (i) adquirió acciones o hizo aportes a una sociedad nacional entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto del mismo año, o (ii) adquirió acciones o hizo aportes a una sociedad nacional adicionales a los que poseía a 31 de diciembre de 2001, o (iii) hizo aportes obligatorios al sistema de seguridad social entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto del mismo año, o (iv) hizo aportes obligatorios al sistema de seguridad social adicionales a los que efectuó a 31 de diciembre de 2001, no podrá descontarlos de la base gravable del impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002.

En todos esos casos el monto a descontar de su base gravable será necesariamente superior al valor que “hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001”.

No son necesarios al respecto mayores desarrollos para concluir que de la simple enunciación de los elementos básicos del juicio de igualdad a que acude esta Corporación frente a la posible vulneración del artículo 13 superior⁷⁷ se desprende de manera evidente el desconocimiento de dicho texto constitucional, así como de los principios de equidad y no retroactividad en materia tributaria.

Para la Corte no existe una justificación objetiva y razonable que permita establecer una diferencia de trato entre la situación de una persona que hubiera hecho aportes o adquirido acciones en una sociedad antes del 31 de diciembre de 2001 y otra, o incluso la misma, que lo hubiera hecho entre el primero de enero de 2002 y el 31 de agosto del mismo año.

Nada justifica en efecto que en el primer caso, para evitar como ya se explicó una doble tributación, puedan excluirse de la base gravable las acciones o aportes que se posean en una sociedad nacional y en el otro no resulte posible hacerlo, a pesar de que en ambos casos se está en presencia del mismo supuesto de hecho y de la misma justificación para excluir de la base gravable del impuesto bajo examen dichos bienes.

Podría aducirse que la limitación que establece el inciso en análisis busca evitar que los contribuyentes adquieran acciones o realicen aportes mayores a los que habían hecho antes de la entrada en vigencia del Decreto 1838 de 2002 con el fin de descontar unas sumas mayores de la base gravable y así eludir el pago del impuesto como personas naturales.

Frente a ello basta señalar que en esa circunstancia el aporte efectuado será en todo caso objeto del impuesto que se crea como componente del patrimonio de la sociedad nacional en la que se adquiere la acción o a la que se realiza el aporte, y que en cualquier circunstancia la medida resultaría desproporcionada frente al fin perseguido por la norma por cuanto se estarían sacrificando los principios de equidad y no retroactividad tributaria para hacer prevalecer el principio de eficiencia en el recaudo del tributo, sacrificio que aún en situaciones de anormalidad como la que se enfrenta resulta contrario a la Constitución⁷⁸.

La inequidad de la situación resulta todavía mas evidente si se toma en cuenta que en el supuesto planteado se desconoce el hecho de que el contribuyente haya podido adquirir acciones o efectuado aportes antes de la entrada en vigencia del Decreto, operación frente a la cual resulta imposible invocar el ánimo evasor a que se ha hecho referencia.

Al respecto podría decirse entonces que la prohibición lo que busca es evitar que los sujetos pasivos realicen descuentos superiores a los que realmente corresponden a sus inversiones o aportes.

Sin embargo es claro que si esa es la finalidad de la limitación, la medida igualmente resultaría desproporcionada en función del fin perseguido, por cuanto claramente existen en el ordenamiento jurídico y en particular en el mismo decreto 1838 de 2002 (artículos 9 y 10) 79 mecanismos concretos menos onerosos para los derechos de los contribuyente destinados a evitar que estos efectúen descuentos ficticios u operaciones que no correspondan a su realidad patrimonial.

Idéntica afirmación cabe hacer en relación con los aportes obligatorios a los fondos de pensiones efectuados entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto del mismo año. El carácter obligatorio de dichos aportes, su sistema de recaudo y los controles de que son objeto hacen que no resulte claro el objeto de la preceptiva analizada.

Para la Corte, por el contrario, resulta clara la vulneración del principio de equidad tributaria (arts 363 y 95-9 C.P.) que ella conlleva en cuanto se estaría obligando a los contribuyentes a pagar el impuesto tomando en cuenta una base gravable que no corresponde a la realidad patrimonial de los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002.

Así mismo para la Corte resulta evidente que cuando el inciso aludido establece que en ningún caso, el monto a descontar podrá ser superior al valor que se hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001 independientemente de lo que haya acaecido entre el 31 de diciembre de 2001 y el 31 de agosto de 2002, deja fijado en el tiempo, en una fecha anterior a la entrada en vigencia del Decreto bajo examen (11 de agosto de 2002) uno de los elementos que sirven para establecer la base gravable del impuesto, lo que desconoce el mandato imperativo del segundo inciso del artículo 363 constitucional en materia de

irretroactividad de la ley tributaria, así como reiterada jurisprudencia sobre este punto⁸⁰.

Si el hecho generador y la base gravable del impuesto bajo examen se establecen con referencia en el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos del impuesto a 31 de agosto de 2002, las exclusiones de la base gravable a que se refiere el artículo 5 del Decreto 1838 de 2002 deban efectuarse con fundamento en la realidad patrimonial de dichos sujetos en la misma fecha, y no en la que existía a 31 de diciembre de 2001.

En atención a las anteriores consideraciones la Corte declarará la inexecutable del segundo inciso del artículo 5° del Decreto 1838 de 2002 y así lo señalará en la parte resolutive de esta sentencia.

Para varios de los intervinientes en el proceso, el hecho de no excluir de la base gravable del impuesto bajo examen la propiedad inmueble desconoce la prohibición que establece el artículo 317 constitucional de gravar dicha propiedad por entidades diferentes de los municipios, por cuanto la propiedad inmueble es uno de los elementos esenciales que conforman el patrimonio de una persona y por lo tanto, cuando se imponen cargas tributarias que tienen como base el patrimonio se está gravando directamente dicha propiedad.

Frente a estos argumentos la Corte recuerda que el patrimonio es un concepto abstracto elaborado por el legislador con determinados fines en derecho, que puede identificarse de manera autónoma e independiente de los bienes que lo conforman.

En este sentido el patrimonio se define como una universalidad jurídica, conformada por un conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica⁸¹. Son elementos del patrimonio el activo y el pasivo. La diferencia entre estos elementos forma el haber o el déficit patrimonial; según uno u otro caso se dice que la persona está en estado de solvencia o de insolvencia.

Para efectos fiscales se distingue el patrimonio bruto del patrimonio líquido⁸². El patrimonio bruto se conforma por todos los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o periodo gravable, en tanto que el patrimonio líquido, se obtiene de restarle al patrimonio bruto las deudas a la misma fecha a cargo del sujeto pasivo del gravamen.

El Estatuto Tributario define como bienes apreciables en dinero los derechos reales y personales e incluye entre los bienes que conforman el patrimonio fiscal del contribuyente, entre otros haberes los derechos reales sobre inmuebles ubicados en el territorio nacional. Y para el efecto presume que el poseedor inscrito del bien es quien lo aprovecha económicamente⁸³.

Ahora bien, cabe recordar que el impuesto predial⁸⁴ es un gravamen real constituido a favor del municipio donde está ubicado el bien. Como gravamen real no puede confundirse con el impuesto sobre el patrimonio que es un gravamen personal.

En efecto, el impuesto predial se funda en la ocupación que hace el bien del espacio en el municipio al cual se paga el tributo, mientras que en el caso del impuesto establecido sobre el patrimonio los inmuebles integran el patrimonio líquido gravable porque están en capacidad de generar un aprovechamiento económico para su propietario. En un caso es directamente el bien el que se encuentra al origen del tributo, mientras que en el otro es simplemente uno de los elementos con base en los cuales se determina el patrimonio gravable del contribuyente.

La obligación tributaria en uno y otro caso tiene pues una naturaleza y una causa diferente que no puede confundirse. Así :

a) El sujeto pasivo del impuesto predial es indeterminado (propietario pleno, poseedor, usufructuario, nudo propietario etc, quien pague el impuesto no puede alegar pago de lo no debido), mientras que el contribuyente del impuesto de patrimonio es determinado, porque aquel que figure inscrito como titular de derechos reales sobre el inmueble, en el folio de matrícula inmobiliaria correspondiente, debe incluir el valor del bien en su patrimonio fiscal.

b) La base gravable del impuesto predial no admite deducciones, en tanto que los pasivos admitidos por el Estatuto Tributario pueden reducir la base gravable del impuesto patrimonial, porque recae no sobre el bien sino sobre la universalidad jurídica.

c) El impuesto predial se funda en la ocupación que del espacio público hace el bien, mientras que los inmuebles integran el patrimonio fiscal, porque están en capacidad de generar aprovechamiento económico, que se presume, pero puede ser desvirtuado.

d) El sujeto pasivo en el impuesto predial no está obligado a responder por un impuesto que supere el valor del bien, incluidas sanciones. En tanto que el sujeto pasivo del impuesto patrimonial puede ser acreedor de sumas que superen los bienes que conforman su haber patrimonial. De manera que la acreencia a cargo del inmueble puede ser satisfecha con el abandono del bien, en tanto que si con la dejación de los bienes no se solventa la deuda por concepto de impuesto patrimonial el deudor no queda liberado de su obligación.

Ahora bien, como se señaló en las consideraciones preliminares de esta Sentencia, la Corte hace énfasis en que no todo tributo que tome como referencia de alguna manera la propiedad inmueble implica el establecimiento de un gravamen sobre la misma.

La prohibición contenida en el artículo 317 superior solamente se refiere a aquellos casos en que se pretenda por entidades diferentes a los municipios establecer tributos que recaigan de manera directa y específica sobre el bien inmueble del cual una persona sea

propietaria⁸⁵.

En este sentido de la misma manera que de acuerdo con la jurisprudencia a que ya se hizo referencia en las dichas consideraciones preliminares de esta providencia ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio, sirvan de parámetro o referente del impuesto de renta, nada impide que los mismos bienes sirvan para determinar el patrimonio líquido de los sujetos pasivos del impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002.

Al respecto no sobra reiterar lo dicho por esta Corporación en relación con la imposibilidad de confundir los conceptos de base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que ésta se liquida con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo.

“(L)a presunción de rentabilidad del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, no vulnera la prohibición constitucional expresada en el artículo 317 de la Carta, aún cuando para determinar dichos patrimonios se haya tenido en cuenta el valor de activos inmobiliarios. Lo anterior por cuanto lo que se grava con el impuesto de renta es siempre la renta, aunque sea presunta, y aun cuando para determinarla se parta del valor de activos patrimoniales que pueden ser bienes inmuebles, lo cual encuentra su fundamento en la función social que se impone a la propiedad en nuestro país.

Adicionalmente hace ver la Corte que los conceptos de base gravable en el impuesto de renta, de patrimonio y de activos inmobiliarios son bien distintos. A pesar de que la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios es, para el caso en el que se liquide por el sistema de renta presuntiva, la magnitud o el valor de esta renta presuntiva obtenida a partir del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso, no se sigue de ello que la base gravable del impuesto sea el patrimonio, ni tampoco los activos inmobiliarios que puedan conformarlo. Al respecto resultan ilustrativos los siguientes conceptos vertidos en la sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa :

“Es decir, la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios será, en el primer caso, la magnitud o el valor de la renta líquida gravable, y en el segundo, la magnitud o el valor de la renta presuntiva, obtenida esta última a partir del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso.

“Ahora bien, el patrimonio líquido, de conformidad con lo prescrito por el artículo 282 de Estatuto Tributario, se obtiene restando del patrimonio bruto poseído en el último día del año gravable, las deudas a cargo del contribuyente en esa misma fecha. Y a su vez, el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año gravable, conforme con el artículo 216 ibídem.

“Así las cosas, no es lo mismo la valoración de un activo patrimonial, que sumado con otros incidirá en el valor del patrimonio bruto del contribuyente, base para la determinación de la renta presunta, que la fijación misma del valor de esta renta presunta, que es lo que realmente constituye la base gravable del impuesto sobre la renta, cuando se liquida de esta manera.

“Todo lo anterior conduce a concluir que el ciudadano demandante confunde la base gravable del impuesto sobre la renta con el valor patrimonial de algunos activos que determinan el patrimonio bruto, uno de los conceptos a partir de los cuales se establece la renta presunta, base gravable del impuesto sobre la renta en algunos casos.”

Resulta entonces, que por cuanto no es posible confundir los conceptos de base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que esta se liquida con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, no puede sostenerse que el impuesto de renta, recaiga directamente sobre la propiedad raíz

En razón de lo anterior debe despacharse como improcedente el cargo formulado por violación del artículo 317 constitucional.”⁸⁶(subrayas fuera de texto)

Así las cosas, retomando los argumentos expuestos en esa sentencia, la Corte hace énfasis en que siendo el patrimonio como ya se señaló una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen y siendo el hecho generador del impuesto que se analiza en este caso el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, y no los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componentes de su patrimonio bruto, no cabe en esta caso afirmar que el impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002 recaiga directamente sobre la propiedad inmueble y por tanto se vulnere el artículo 317 superior.

Es pertinente precisar en este punto, que aunque en la Sentencia C-711 de 2001 esta

Corporación señaló que “en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta (...)”⁸⁷, dicha afirmación, que no sobra aclarar constituye un obiter dictum frente a la ratio decidendi de esa sentencia, no contradice lo expresado en el presente caso por la Corte. En efecto cabe recordar que el Decreto 1838 de 2002 no está creando un impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble, sino que la base gravable del mismo está constituida por el patrimonio líquido de los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, patrimonio líquido en el que solo de manera indirecta la propiedad inmueble es tomada como referente, como uno de los elementos que pueden componer el patrimonio bruto del contribuyente, patrimonio bruto al que habrá que restarle el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha para obtener el patrimonio líquido que es sobre el que recae el cobro del impuesto.

En atención a las anteriores consideraciones, la Corte no atenderá la petición de los intervinientes de declarar la inconstitucionalidad o la constitucionalidad condicionada del artículo 5° bajo examen bajo el entendido de excluir igualmente la propiedad inmueble de la base gravable del impuesto creado por el Decreto 1838 de 2002 y declarará pura y simplemente la exequibilidad de dicho artículo, con excepción de su segundo inciso que será declarado inexecutable por las razones que ya se expresaron en el aparte respectivo de esta providencia.

4.2.7 El análisis de constitucionalidad del artículo 6° del Decreto 1838 de 2002.

Frente al texto del artículo 6° del Decreto 1838 de 2002⁸⁸ en el que se fija la tarifa del impuesto destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la Seguridad Democrática el examen de la Corte se limita a constatar que esta no resulta palmariamente irrazonable o desproporcionada⁸⁹ y que con ella se respetan los principios de equidad eficiencia y progresividad a que se refiere el artículo 363 superior.

En efecto, la tarifa que se establece en dicho artículo del 1.2% liquidado sobre el valor del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, es un porcentaje único aplicable de manera uniforme a los responsables del impuesto que se crea, lo que facilita su recaudo y

por tanto resulta acorde con la eficiencia necesaria en la percepción del tributo, que como se ha visto responde a la necesidad urgente de recursos para fortalecer las Fuerzas Armadas y de Policía y las demás instituciones encargadas de participar en el restablecimiento del orden público.

Se trata además de un impuesto de carácter directo que aplica el principio de equidad horizontal, por cuanto todos los sujetos pasivos están sometidos al mismo porcentaje de tributación. Se grava entonces la riqueza del contribuyente con una alícuota de impuesto que será mayor en la medida en que la capacidad de pago, en este caso la riqueza o el capital, sean mayores.

Ahora bien, dado que la condición de sujeto pasivo del impuesto y por tanto la aplicación de la tarifa del 1.2% sub examine se limita a quienes reúnen las condiciones para ser declarantes del impuesto de renta y complementarios, es decir, a las personas que dentro del universo de potenciales contribuyentes tienen la mayor capacidad de pago, el tributo resulta compatible igualmente con el principio de equidad vertical⁹⁰. No sobra precisar sobre este punto que si bien en determinados casos el principio de progresividad implica el establecimiento de diferentes rangos en función de la capacidad de pago de los contribuyentes, el Legislador bien puede determinar, como sucede en este caso, la existencia de un solo rango de contribuyentes. Dicho principio, no debe olvidarse igualmente, se predica del conjunto del sistema tributario y no de un solo impuesto⁹¹.

Finalmente la Corte constata que la tarifa a que alude el artículo se liquida, según su texto, “sobre el valor del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002”, con lo que se respeta además la regla de no retroactividad de los elementos del tributo (inc 2° art. 363 C.P.) en cuanto la liquidación corresponde a hechos posteriores a la fecha de entrada en vigencia del Decreto 1838 de 2002.

Así las cosas la Corte declarará la exequibilidad del artículo 6 del Decreto 1838 de 2002 y así lo señalará en la parte resolutive de la Sentencia.

4.2.8 El análisis de constitucionalidad del artículo 7° del Decreto 1838 de 2002.

El texto del artículo 7° del Decreto 1838 de 2002⁹² plantea para la Corte la necesidad de referirse a cuatro aspectos a saber, (i) la potestad del legislador excepcional para

determinar cuales entidades no están obligadas a pagar el impuesto para preservar la seguridad democrática, (ii) la justificación de la exclusión de las entidades en liquidación, concordato o acuerdo de reestructuración, (iii) la petición del señor Procurador de declarar inexecutable la exclusión que hace la norma de las entidades sin ánimo de lucro de interés público y (iv) el cargo por inconstitucionalidad por omisión que plantea uno de los intervinientes en el proceso en relación con algunas entidades que no siendo, en su concepto, contribuyentes del impuesto de renta y complementarios no fueron excluidas expresamente, por el artículo bajo examen, del pago del tributo sub examine.

4.2.8.1 La potestad del legislador excepcional para determinar cuales entidades no están obligadas a pagar el impuesto para preservar la seguridad democrática.

De acuerdo con el artículo 7 del Decreto bajo examen no están obligadas a pagar el impuesto para preservar la seguridad democrática las entidades a que hacen referencia el numeral 1° del artículo 19, y los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetos al pago del impuesto las entidades que el 11 de agosto de 2002, fecha de entrada en vigencia de la norma, se encontraban en liquidación, concordato, o que hubieran suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999.

Al respecto cabe recordar que la Constitución autoriza explícitamente al Legislador para establecer quienes estarán llamados a pagar un tributo, en cuanto le exige señalar los sujetos pasivos, lo que implica que también le corresponde definir con certeza quiénes quedan excluidos o se someten a reglas diversas, según la política tributaria que adopte⁹³.

La Corte hace énfasis en que la Constitución confiere al Legislador, una amplia potestad de configuración en la determinación de los elementos de los tributos. Así la jurisprudencia de manera reiterada ha señalado lo siguiente:

“(…)De todo lo dicho resulta que, si bien encuentra límites y restricciones que se desprenden del mismo texto constitucional, la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.”⁹⁴

Esta amplia potestad de configuración, que se predica igualmente del Legislador excepcional⁹⁵, comporta que las exclusiones que hace el artículo 7° del Decreto 1838 de 2002, en tanto no vulneren los principios constitucionales y respeten los fines del estado de conmoción interior no pueden ser objeto de reproche de constitucionalidad.

Corresponde a la Corte en consecuencia establecer en el presente caso si las exclusiones aludidas desconocen de alguna manera dichos principios y fines, pues de no ser así el artículo sub examine debe ser declarado constitucional.

4.2.8.2 La justificación de la exclusión de las entidades en liquidación, concordato o acuerdo de reestructuración.

En relación con la exclusión que la norma hace de las entidades en liquidación, concordato, o acuerdo de reestructuración, basta señalar que ello obedece, como lo recuerda el señor Procurador, a la voluntad del Legislador excepcional en ejercicio de su potestad de configuración de tomar en cuenta la situación particular de estas entidades que, bien porque no pueden realizar su objeto social -en el caso de las entidades en liquidación⁹⁶-, o bien porque se encuentran en una situación de fragilidad económica regulada en la ley -en el caso de las entidades en concordato⁹⁷ o en acuerdo de reestructuración de acuerdo con la ley 550 de 2000⁹⁸-, no tienen la capacidad de pago necesaria para atender la obligación que se establece en el Decreto 1838 de 2002.

Al respecto no sobra recordar que es efectivamente al legislador, en este caso excepcional, en el marco de la política tributaria que él fija, a quien corresponde valorar la situación de los diferentes sujetos pasivos y en tanto exista una justificación que resulte acorde con los principios constitucionales puede excluir del pago del tributo a determinados sujetos.

Sobre el particular ha dicho la Corte:

“El legislador goza de autonomía para fijar el núcleo de contribuyentes favorecidos con la exención y no vulnera la Constitución por el sólo hecho de plasmarla, ya que es la propia Carta la que, de manera expresa, prevé la figura. Desde luego, las exenciones implican que quienes encajan en los supuestos normativos que las conceden se sustraen, por voluntad del legislador, de la obligación tributaria, que en cambio cobija a todos los demás sujetos pasivos de los gravámenes en cuestión. Sin embargo, la norma que consagre una exención tributaria puede resultar contraria a la Carta Política si, al ejercer su atribución, el Congreso desconoce alguno de los postulados del orden jurídico básico del Estado, uno de los principios que informan el sistema tributario (equidad, eficiencia y progresividad, según la enunciación del artículo 363 C.P.), o uno de los derechos o de las garantías fundamentales. Pero tal vulneración no podría deducirse de la sola diferencia de trato entre los contribuyentes, ya que toda exención la supone en cuanto es de su esencia distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexecutable, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es executable en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales.”⁹⁹.

En el presente caso, como ya se señaló dicha justificación existe y por lo tanto, como lo advierte la vista fiscal, no se está frente a una decisión arbitraria del Legislador excepcional por lo que no cabe hacer reparo sobre la constitucionalidad de la exención establecida en la norma en relación con las entidades en liquidación, concordato o acuerdo de reestructuración en virtud de la ley 550 de 1999.

Para el señor Procurador no sucede lo mismo en relación con la exclusión que se hace en la misma norma respecto de las entidades sin ánimo de lucro de interés general a que se refiere el numeral 1° del artículo 19 del Estatuto tributario, por lo que la Corte se detendrá en el análisis de la misma.

4.2.8.3 La petición del señor Procurador de declarar inexecutable la exclusión que hace la norma de las entidades sin ánimo de lucro de interés público del pago del impuesto para preservar la seguridad democrática.

De acuerdo con el artículo 7 del Decreto 1838 de 2002 las entidades a que se refiere el numeral 1° del artículo 19 del estatuto tributario, es decir, “Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, (...)cuyo objeto social y 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.”¹⁰⁰ no están obligadas a pagar el impuesto para preservar la seguridad democrática.

Estas entidades que de acuerdo con el artículo 19 anotado están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios conforme al régimen tributario especial¹⁰¹ previsto en el título VI del Libro I del mismo estatuto, al igual que (i) “Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria”, (ii) “Los fondos mutuos de inversión. Las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo”¹⁰², y (iii) “Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa.(...)”¹⁰³, han debido someterse en concepto del Procurador al pago del impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002 pues en su concepto no existe ninguna justificación que permita diferenciar su situación de la de las entidades que acaban de reseñarse y que si están obligadas a dicho pago.

En este sentido para la vista fiscal el Gobierno “en aras de garantizar el principio de equidad horizontal ha debido exonerar a todos y cada uno de los contribuyentes del régimen tributario especial, o incluirlos (a todos) en el pago del impuesto para preservar la seguridad democrática”

Sobre el particular la Corte señala en primer término que si bien de acuerdo con el artículo 2° del Decreto 1838 de 2002, los sujetos pasivos del impuesto para preservar la seguridad

democrática son los “declarantes del impuesto a la renta y complementarios”, ello no significa que el Legislador excepcional haya quedado atado en este campo al régimen establecido en materia de sujetos pasivos para el impuesto de renta y complementarios y no pueda en consideración a las características del impuesto que crea, que es un impuesto sobre el patrimonio líquido de los contribuyentes y no sobre la renta, hacer las exenciones que de acuerdo con su valoración de la situación de los posibles sujetos pasivos y de los demás elementos que deba tener en cuenta para la configuración del tributo estime pertinentes.

Lo anterior debido a que cada tributo es autónomo y obedece a consideraciones económica y fiscales que le son específicas, de modo que la determinación de los sujetos pasivos y los eventuales tratamientos especiales que se establezcan en uno y otro impuesto, no deban ser necesariamente coincidentes.

Es al Legislador en el ámbito de su potestad de configuración y en función de

la política tributaria que establezca en cada caso a quien corresponde determinar el régimen aplicable a cada uno de ellos y en tanto no desconozca los principios constitucionales que orientan el ejercicio de dicha potestad, ésta debe respetarse.

En ese orden de ideas, no es de recibo considerar, como lo hace el señor Procurador, que por el hecho de que dos sujetos reciban un mismo tratamiento para el pago del impuesto a la renta deban ser acreedores de idéntico tratamiento en relación con el impuesto para preservar la seguridad democrática.

Lo que corresponde a la Corte examinar en este caso es si existe una justificación constitucional para que las entidades a que se refiere el numeral 1° del artículo 19 del Estatuto Tributario, a pesar de encontrarse bajo el supuesto de hecho establecido en el Decreto 1838 de 2002 para ser sujetos pasivos del impuesto para preservar la seguridad democrática -ser declarantes del impuesto de renta y complementarios- puedan ser eximidas de contribuir a los gastos necesarios para preservar la seguridad democrática por voluntad del Legislador excepcional.

Para la Corte dicha justificación se encuentra en el carácter de interés general¹⁰⁴ que se exige deben tener las entidades beneficiarias de la exención, y en la naturaleza de las

actividades específicas que ellas desarrollan¹⁰⁵ las cuales pueden legítimamente ser objeto de protección por el Legislador excepcional (arts. 49, 52, 67,70, 71 y 79 C.P.).

Ahora bien, la Corte llama la atención sobre el hecho de que las entidades a que alude el numeral 1° del artículo 19 del Estatuto Tributario no son todas las entidades sin ánimo de lucro, sino solamente las que reúnen las características a que se ha hecho referencia, es decir, cuyo objeto social y 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, siempre y cuando sean de interés general y sus excedentes sean reinvertidos en la actividad de su objeto social.

En este sentido no cabe considerar como lo hace uno de los intervinientes en el proceso, que los clubes sociales no queden sometidos en virtud de esta norma al pago del impuesto para preservar la seguridad democrática. Dichos clubes no reúnen las características anotadas y mal pueden entonces considerarse beneficiados por la norma.

Ahora bien la Corte hace énfasis en que no resulta predicable de las entidades a que se refiere el artículo 19 del Estatuto Tributario en sus numerales 2°, 3° y 4° el carácter de interés general que se exige de las entidades sin ánimo de lucro a quienes el legislador exime del pago del impuesto sub examine.

En efecto, dicha calificación no se aplica a “Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria”, ni a “Los fondos mutuos de inversión”, ni a Las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo”¹⁰⁶, como tampoco a “Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa”.

En relación con estas últimas entidades cabe precisar que si bien la legislación cooperativa declara de interés común la protección, promoción y fortalecimiento de las cooperativas y demás formas asociativas y solidarias de propiedad ¹⁰⁷, y que dichas entidades pueden

prestar servicios a la comunidad en general, la esencia del acuerdo cooperativo hace referencia a la satisfacción de las necesidades de sus asociados¹⁰⁸.

No debe olvidarse igualmente que el inciso 1° del artículo 4 de la ley 79 de 1988 define la organización cooperativa como una “empresa asociativa sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores o los usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y los gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y efectivamente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general.” Esta definición fue reiterada -y ampliada- por el artículo 6 de la Ley 454 de 1998.

Las entidades cooperativas son entonces como lo señaló en su oportunidad la Corporación, empresas económicas. Esta característica la comparten con las sociedades comerciales, si bien se diferencian de ellas en muchos aspectos, tales como su carácter democrático, su concepción acerca de las relaciones entre el capital y trabajo, su compromiso con la comunidad, que ha permitido calificarlas como empresas sociales, la ausencia para los cooperados de vocación de participar en las utilidades derivadas de la operación de las cooperativas, entre otros¹⁰⁹.

Igualmente cabe recordar que dentro del movimiento cooperativo se ha considerado que el retiro de un socio apareja la devolución de sus aportes. Este derecho del asociado que se aparta de la organización está implícito en el artículo 19 de la Ley 79 de 1988, el cual establece que los estatutos de las cooperativas deben contener tanto los “[d]erechos y deberes de los asociados; condiciones para su admisión, retiro y exclusión” (numeral 3), como los “[a]portes sociales mínimos no reducibles durante la vida de la cooperativa; forma de pago y devolución; procedimiento para el avalúo de los aportes...” (numeral 10). Así, pues, si bien la ley autoriza a las cooperativas para que reglamenten la forma de devolución de los aportes a los asociados que se retiran, también deja en claro que ellas sí tienen la obligación de devolverle a cada asociado el monto total de sus aportes, cuando manifiesten su intención de separarse de la entidad¹¹⁰.

Así las cosas y dado que en el ordenamiento jurídico la noción de entidad de interés general, que encuentra especial fundamento en los artículos 62 y 189-26 de la Constitución¹¹¹, trasciende el beneficio de un grupo determinado y se refiere mas bien al

interés de la sociedad en su conjunto, no puede en consecuencia aplicarse a las entidades cooperativas.

No son pues comparables por este aspecto las entidades a que alude el numeral 4° de dicho artículo 19, con las entidades sin ánimo de lucro a que se refiere el numeral 1° del artículo 19 del Estatuto Tributario y no cabe en consecuencia equiparar en este caso el tratamiento que pueda darle el Legislador excepcional a unas y otras entidades.

Así las cosas no se accederá a la petición del señor Procurador en el sentido de declarar inexecutable la expresión “el numeral 1° del artículo 19 y”, contenida en el artículo 7° del Decreto 1838 de 2002.

4.2.8.4 El cargo por inconstitucionalidad por omisión que plantea uno de los intervinientes en el proceso en relación con algunas entidades que no estando sometidas en su concepto al impuesto de renta y complementarios no fueron excluidas expresamente del pago del tributo sub examine.

Uno de los intervinientes en el proceso solicita a la Corte que se declare la constitucionalidad condicionada del artículo 7° del Decreto 1838 de 2002 por cuanto considera que la norma desconoció el principio de igualdad en tanto excluyó expresamente del pago del impuesto para preservar la seguridad democrática a las entidades enunciadas en los artículos 22,23,23-1 y 23-2 del Estatuto tributario¹¹², que no son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, pero no incluyó dentro de esa enumeración taxativa a las entidades cooperativas cuando destinan sus excedentes en la forma prevista por la legislación cooperativa vigente, ni a las cajas de compensación y los fondos de empleados cuando no perciben ingresos por actividades industriales, comerciales y financieras, circunstancias en las que esas entidades, en su concepto, tampoco son contribuyentes de dicho impuesto de renta y complementarios de acuerdo con los artículos 19 numeral 4 y 19-2, respectivamente.

En este sentido el ciudadano estima necesario que se declare “que no están obligadas a pagar el impuesto al patrimonio todas las entidades no contribuyentes (del impuesto de renta y complementarios) previstas en el estatuto tributario y normas concordantes y no

solamente las enunciadas taxativamente en el artículo 7 del Decreto 1838 de 2002 ya que al someterlas al gravamen se estaría afectando a unas entidades no contribuyentes y que terminarían tributando como si tuvieran la calidad de contribuyentes”.

Frente a esta solicitud, que guarda por lo demás relación con la petición de constitucionalidad condicionada que hace otro de los intervinientes en relación con la calidad de contribuyentes que tienen algunas entidades en razón de las actividades que realizan, la Corte reitera las consideraciones efectuadas en el acápite inmediatamente anterior, en el sentido de que si bien el Legislador excepcional tomó como referencia para determinar los sujetos pasivos del impuesto para la seguridad democrática, la situación de los declarantes del impuesto de renta y complementarios, ello no significa que haya quedado atado al régimen aplicable a dicho impuesto en todos sus elementos. En este sentido el hecho de que se pueda predicar o no la calidad de contribuyente del impuesto de renta y complementarios de determinadas entidades, no implica que idéntico tratamiento deba darse a esas entidades respecto del impuesto para preservar la seguridad democrática. Lo contrario implicaría desconocer la potestad de configuración del legislador excepcional y la posibilidad que él tiene de examinar la situación de cada uno de los posibles sujetos pasivos de un tributo y de determinar si los obliga o no al pago del mismo. Potestad que mientras no vulnere los principios constitucionales a que ya se ha hecho alusión en esta providencia debe ser respetada.

La Corte advierte además que el condicionamiento que solicita el interviniente parte de un entendimiento de las normas por el invocadas que, o bien no corresponde a la realidad -como acontece en el caso del numeral 4° del artículo 19 del Estatuto tributario-, o bien no toma en cuenta la necesaria concordancia entre los textos del estatuto tributario y entre estos y el artículo 2° del Decreto 1838 de 2002 -como acontece en el caso del artículo 19-2 del mismo estatuto-.

En efecto, respecto del numeral 4) del artículo 19 del Estatuto tributario es evidente que el interviniente deriva su afirmación sobre la posible vulneración del principio de igualdad, de un supuesto que no se desprende de la disposición aludida.

“Artículo 19. Contribuyentes del régimen tributario especial. Las entidades 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 Libro¹¹³.

(...)

4) Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa. El beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto a impuesto cuando lo destinen, en todo o en parte, en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente. El cálculo de este beneficio neto o excedente se realizará de acuerdo a como lo establezca la normatividad cooperativa¹¹⁴. (subrayas e itálicas fuera de texto)

Para el interviniente las entidades cooperativas a que alude la norma solo son contribuyentes del régimen tributario especial cuando destinen el beneficio neto o excedente en todo o en parte, en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente¹¹⁵. Por lo que considera que cuando dichas entidades destinan dicho excedente de la manera que señalan las normas cooperativas no son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios. Es en ese supuesto que el interviniente estima que se comete una injusticia, por cuanto el Decreto 1838 de 2002 no se les da en ese caso a las cooperativas el mismo tratamiento que a los no contribuyentes a que se refieren los artículos 22,23,23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario.

Para la Corte es claro sin embargo que lo que el numeral 4° del artículo 19 del Estatuto Tributario señala es que las entidades cooperativas se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del Libro I del Estatuto Tributario en cuanto destinen el beneficio neto o excedente de acuerdo a lo que establece la legislación cooperativa vigente. De no ser así quedan sometidos al régimen general del impuesto de renta y complementarios.

Es decir que las entidades cooperativas en cualquier circunstancia están sometidas al impuesto de renta y complementarios, solamente que si cumplen la normatividad cooperativa pueden beneficiarse del régimen especial establecido en los artículos 356 a 363 del Estatuto Tributario¹¹⁶. Cabe precisar que el hecho de que los artículos 358 y 359 de dicho estatuto establezcan la posibilidad, bajo las condiciones señaladas en dichos artículos, de obtener una exención para el beneficio neto de las entidades beneficiadas con el régimen

especial que ellos regulan, no significa que dichas entidades no sean contribuyentes de dicho impuesto o que no estén obligadas a declarar¹¹⁷.

En relación con el artículo 19-2 la situación es un tanto diferente, pues si bien el ciudadano parte de un entendimiento que se desprende del texto de la norma, no toma en cuenta la necesaria concordancia de la misma con otras disposiciones del estatuto tributario y sobre todo con el artículo 2° del Decreto 1838 de 2002.

El texto de la norma es el siguiente:

Artículo 19-2 Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Las entidades contempladas en este artículo no están sometidas a renta presuntiva.

(subrayas fuera de texto)

De dicho artículo se desprende claramente que en los supuestos a que el interviniente alude, a saber, la inversión del patrimonio de las cajas de compensación y de los fondos de empleados en actividades de salud, educación, recreación y desarrollo social, ni unas ni otros están sometidos al impuesto de renta y complementarios, pues ello solamente sucede cuando las cajas o los fondos realizan actividades industriales, de mercadeo o financieras distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Ahora bien, cabe recordar que de acuerdo con los artículos 591, 592, 593, 594, 594-1 y 594-2 del estatuto tributario quienes deben presentar declaración de renta y complementarios son todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, con las excepciones que en ellos se señalan¹¹⁸.

En este sentido las entidades a que alude el interviniente al no estar sometidas a dicho

impuesto en los supuestos que él invoca tampoco se encuentran obligadas a presentar declaración de renta y complementarios, con lo que igualmente quedan por fuera del listado de personas obligadas a pagar el impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002.

El hecho de que el artículo 7° sub examine no las excluya expresamente como si lo hace con las entidades a que se refieren los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del estatuto tributario, no les quita su calidad de entidades no sometidas al impuesto de renta y complementarios y por lo tanto de no declarantes del mismo, supuesto que a contrario sensu es el que exige el artículo 2° del Decreto 1838 de 2002 para que se considere a una persona natural o jurídica responsable del impuesto para preservar la seguridad democrática.

No cabe en consecuencia acceder a la solicitud de condicionar la constitucionalidad de la norma en el sentido solicitado por el interviniente, pues como se ha visto su petición parte de un entendimiento o bien erróneo o bien incompleto de las disposiciones que invoca como sustento de sus afirmaciones.

Cabe precisar de otra parte que el impuesto para preservar la seguridad democrática recae, como ya se ha señalado en este providencia, sobre el conjunto del patrimonio de las entidades que se consideran declarantes del impuesto de renta y complementarios, por lo que no resulta posible, como lo solicita otro de los intervinientes, que se desglosen componentes de dicho patrimonio afectados a determinadas actividades para que se aplique solamente sobre ellas la tarifa del impuesto que se crea con el Decreto 1838 de 2002. Y ello abstracción hecha de la dificultad para separar dentro de una entidad qué se destina a una u otra actividad.

La base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002 por los sujetos pasivos, es decir los declarantes del impuesto de renta y complementarios y de dicha base gravable solamente pueden hacerse las exclusiones a que alude el artículo 5 del Decreto Sub examine.

No sobra recordar así mismo que el establecimiento en cada caso de quienes reúnen o no la calidad de declarantes del impuesto de renta y complementarios y en consecuencia si son o no sujetos pasivos del impuesto para preservar la seguridad democrática de acuerdo con el

artículo 2 *Ibidem*, es un asunto de aplicación de la norma que debe ser definido ante las respectivas autoridades competentes.

4.2.9 El análisis de constitucionalidad del artículo 8° del Decreto 1838 de 2002.

En relación con el artículo 8° del Decreto 1838 de 2002, a cuyo tenor el impuesto para preservar la seguridad democrática se declarará y pagará en los plazos que establezca el Gobierno Nacional y se liquidará en los formularios que para el efecto determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, lo primero que se debe precisar por la Corte es que el examen que corresponde hacer a la Corporación se limita al texto de dicho artículo.

No cabe en efecto, como ya se explicó, asumir por la Corporación el examen del Decreto 1838 de 2002 expedido por el Gobierno en el marco de la potestad reglamentaria y en el que se regularon diferentes aspectos relativos a la liquidación, declaración y pago del impuesto sub examine, pues se invadiría por la Corte el ámbito de competencia atribuido claramente por la Ley al Consejo de Estado¹¹⁹.

La única cuestión que se plantea para la Corte dentro de los precisos límites de su competencia en este caso consiste en establecer si el Legislador excepcional podía dejar sin determinar en el decreto 1838 de 2002 que creó el impuesto para preservar la seguridad democrática las fechas precisas para el pago de la obligación tributaria establecida en la norma, o si por el contrario estaba obligado a fijar dichas fechas directamente cuando ejerció la potestad que le confiere la Constitución y el numeral 1) del artículo 38 de la Ley estatutaria de estados de excepción.

Al respecto basta recordar que lo que exige el artículo 338 superior, es que el Legislador, en este caso excepcional, fije directamente “los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Nada dice la norma en relación con la forma y fecha de pago de los mismos, por lo que mal podría considerarse que se desconoció por el legislador excepcional la Constitución en este aspecto.

Podría aducirse que la norma ha debido fijar precisos criterios para el ejercicio del poder reglamentario en este campo de manera que se asegurara el cumplimiento de los fines establecidos para las medidas dictadas durante el estado de conmoción interior. Para la Corte resulta claro sin embargo que esos criterios los fija directamente la Constitución y la

Ley Estatutaria de estados de excepción y es a ellos a los que debe acudir tanto el Presidente de la República en ejercicio de dicha potestad reglamentaria como los organismos encargados de controlar su ejercicio.

Ahora bien, no sobra señalar que en este campo se debe diferenciar el establecimiento de la obligación de su pago. Son dos momentos bien diferentes.

En este sentido el otorgamiento de plazos para el pago simplemente se convierte en una facilidad para el contribuyente que resulta obligado desde el mismo momento de la expedición del decreto a declarar y a pagar la totalidad del monto del impuesto que resulte de aplicar la tarifa respectiva a la base gravable constituida por el monto del patrimonio líquido a 31 de agosto de 2002. Al respecto no debe olvidarse que esta como toda medidas adoptadas por el Legislador en materia tributaria debe consultar la capacidad de pago de los contribuyentes en función del principio de eficiencia a que alude el artículo 363 superior.

Debe tenerse en cuenta además que el conjunto de medidas adoptadas por el Gobierno para enfrentar la crisis y evitar la expansión de sus efectos implica una serie de actuaciones que resulta necesario financiar en el corto plazo y que dentro de ese límite temporal razonablemente se pueden establecer las fechas de pago respectivo, sin que con ello se desconozcan los fines de la declaratoria del Estado de Comoción Interior.

En gracia de discusión, si se pudiera llegar a la conclusión que el otorgamiento de plazos para el pago de la obligación tributaria contraviene el principio de conexidad que se exige para las medidas adoptadas durante el Estado de Comoción Interior, ello podría predicarse del Decreto reglamentario que los establece pero no del Decreto que crea el impuesto, el cual como se ha visto respeta claramente dicho principio.

Así las cosas la Corte no encuentra ningún motivo de reproche frente al texto sub examine por lo que declarará su exequibilidad y así lo señalará en la parte resolutive de esta sentencia.

4.2.10 El análisis de constitucionalidad del artículo 9 ° del Decreto 1838 de 2002.

De acuerdo con el artículo 9 del Decreto 1838 de 2002¹²⁰, corresponde a la Dirección de

Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la administración del impuesto que se crea en el mismo decreto, para lo cual tendrá las facultades establecidas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro del impuesto. La norma faculta así mismo a la DIAN para aplicar las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario que sean compatibles con la naturaleza del tributo enunciado.

Señala también que los intereses moratorios y las sanciones por extemporaneidad, corrección e inexactitud serán las establecidas en el Estatuto Tributario para las declaraciones tributarias y que cuando no se presente la declaración del impuesto para preservar la seguridad democrática, la Administración Tributaria podrá determinar oficialmente el monto del impuesto a cargo del responsable mediante una liquidación de aforo, tomando como base el valor resultante de aplicar la tarifa correspondiente al patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada, liquidando adicionalmente una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor 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 de la interposición del recurso de reconsideración que puede plantear el contribuyente frente al establecimiento de la sanción que se le haya impuesto¹²¹.

En relación con lo preceptuado en dicho artículo la Corte constata que el Legislador excepcional remite en gran medida a la legislación tributaria vigente y se limita a establecer algunas precisiones en cuanto al monto y características de las sanciones aplicables en este caso, todo ello dentro de los límites que la jurisprudencia ha señalado para el ejercicio de la potestad sancionatoria en materia tributaria¹²², por lo que en principio, no encuentra la Corte ningún motivo de inconstitucionalidad en este caso.

Cabe precisar sin embargo que para el Señor Procurador así como para uno de los intervinientes en el proceso, se habría configurado en este caso una omisión legislativa contraria a la Carta por cuanto el Legislador excepcional no previó en el artículo 9° sub examine el caso de los contribuyentes que por fuerza mayor o caso fortuito incumplen con la obligación de firmar y presentar la declaración tributaria en el lugar establecido para el efecto.

En este sentido solicitan a la Corte condicionar la constitucionalidad de dicho artículo a que se entienda que se acepta en este caso “como hechos eximentes de tener la declaración como no presentada o de auto liquidarse las sanciones respectivas el contribuyente, las circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito que a diario padecen las personas naturales en nuestro país, tales como el secuestro la desaparición forzada la retención transitoria o el desplazamiento forzado que hacen imposible en todos los casos cumplir adecuadamente con el deber formal de declarar”.

En este sentido en la Sentencia C-690 de 1996 la Corporación condicionó la exequibilidad de dichos literales a) y d) del artículo 580 del Estatuto Tributario a ese entendimiento, a partir de las consideraciones que se transcriben a continuación:

“15. En síntesis de todo lo expuesto, el estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias. Sin embargo, la Corte debe realizar una necesaria precisión. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria. Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. En tales circunstancias, se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley.

Por su parte, el artículo 580 del mismo estatuto, en sus apartes acusados, señala que se entiende por no presentada la declaración tributaria, cuando no sea presentada en los lugares señalados para tal efecto, o cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el

deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal. La Corte también encuentra que en principio esos literales establecen también exigencias razonables para el cumplimiento del deber de declarar. Sin embargo, como ya se vio, estas normas no prevén expresamente la intervención de agentes oficiosos para la presentación misma de la declaración, ni toman en consideración la ocurrencia de casos fortuitos o fuerzas mayores que puedan demostrar la inculpabilidad del contribuyente.

Ahora bien, como se señaló anteriormente en esta sentencia, no corresponde a la Corte Constitucional dirimir el debate en torno al alcance legal de algunas de estas disposiciones, esto es, determinar si en particular el artículo 557 sobre agencia oficiosa derogó no el artículo 142 del Decreto 1651 de 1961. Por el contrario, y en aras de dar aplicación al principio de interpretación constitucional de concordancia práctica de las normas superiores, este fallo debe precisar el sentido conforme a la Carta de las normas demandadas pues, por las razones largamente expuestas en esta sentencia, la Corte considera que es inconstitucional la ausencia de consagración positiva de la fuerza mayor como causal que justifique la presentación de declaraciones extemporáneas, o en otros lugares, o por representantes, de aquellos contribuyentes que por circunstancias ajenas a la culpa no han podido cumplir personalmente la obligación de declarar. La Corte considera que en este caso la única decisión razonable a ser tomada es formular una sentencia integradora que permita subsanar la inconstitucionalidad de la actual regulación¹²⁵ pues, conforme a los principios del debido proceso y de justicia tributaria, es deber de las autoridades administrativas y judiciales permitir a la persona demostrar que el no cumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria no le es imputable, por ser consecuencia de hechos ajenos a su voluntad, como el caso fortuito y la fuerza mayor. En consecuencia, la Corte declarará la exequibilidad de esta norma pero en el entendido que ella debe ser interpretada tomando en consideración las situaciones concretas de caso fortuito o fuerza mayor que puedan exculpar al contribuyente que no ha presentado la declaración tributaria en las condiciones señaladas por la ley¹²⁶.

De la misma manera la Corporación en la Sentencia C-506/2002 cuando revisó la constitucionalidad, entre otros, de los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario, y de los artículos 35, 36, 37, 38 y 55 del Decreto 2503 de 1987 igualmente condicionó la exequibilidad de las normas referidas al mismo entendimiento.

En esa ocasión la Corporación señaló lo siguiente:

“8. Desde la perspectiva de la precedente jurisprudencia, en relación con el cargo que aduce el demandante (según el cual la culpa en la ocurrencia del ilícito debe ser demostrada en juicio a fin de desvirtuar la presunción de inocencia y garantizar el derecho de defensa, de lo cual se desprendería que no es posible exigir al contribuyente o declarante que liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago), la Corte debe reiterar que una vez que está probada la inexactitud o extemporaneidad de las declaraciones tributarias, o su falta absoluta de presentación, la imposición subsiguiente de sanciones administrativas no desconoce la presunción general de inocencia. La sola demostración de esas circunstancias, constituye un fundamento probatorio sólido para proceder a su aplicación, sin perjuicio del derecho que asiste al sancionado de demostrar las eximentes que, como la fuerza mayor o el caso fortuito, descartan la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios.

Es decir, en los casos en los cuales conforme a las normas demandadas, concretamente a los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario, corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles.”

Ahora bien, dado que como viene de verse las normas del Estatuto Tributario que regulan el deber de presentar la declaración tributaria han sido encontradas constitucionales bajo el entendimiento a que se ha hecho referencia y que el artículo 9° sub examine remite al Estatuto Tributario en todo lo referente la investigación, determinación, control, discusión y cobro del impuesto para preservar la seguridad democrática, así como a las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario que sean compatibles con la naturaleza del mismo y en particular las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud de las declaraciones tributarias, resulta claro para la Corte que la petición de constitucionalidad condicionada que hace el señor Procurador y el interviniente en el proceso es innecesaria.

El hecho de que la norma que se revisa no haga ninguna precisión sobre este punto no impide que los contribuyentes que eventualmente se encuentran en las trágicas situaciones descritas por el ciudadano interviniente puedan invocar la fuerza mayor o el caso fortuito como hechos eximentes de responsabilidad, pues son las normas tributarias generales¹²⁷ las que resultan aplicables en este caso, y respecto de ellas la Corte ya ha establecido que su constitucionalidad se condiciona a esa posibilidad.

Así las cosas la Corte declarará pura y simplemente la exequibilidad del artículo 9° del Decreto 1838 de 2002 y así lo señalará en la parte resolutive de esta sentencia.

4.2.11 El análisis de constitucionalidad del artículo 10 del Decreto 1838 de 2002.

Frente al texto del artículo 10 del decreto 1838 de 2002¹²⁸ la Corte constata que su primer inciso no establece un tipo penal nuevo, lo que hubiese implicado cumplir precisos requisitos para respetar el principio de legalidad en esta materia¹²⁹, sino que se limita a recordar a los sujetos pasivos la existencia de normas penales que tipifican las maniobras fraudulentas en que eventualmente puedan incurrir para sustraerse del cumplimiento de la obligación tributaria a que se ha hecho referencia.

La Corte constata en este sentido que en este caso no se está frente a un “tipo penal en blanco”¹³⁰ contrariamente a lo que señala uno de los intervinientes en el proceso, pues la norma no contiene una prohibición penal que se haya de complementar con base en otras normas jurídicas. Se está más bien frente a una norma de aquellas que la doctrina considera que cumplen una “función simbólica”, pues si bien no tiene la virtualidad de producir efecto punitivo alguno, si motiva al ciudadano al cumplimiento de la obligación tributaria poniéndole de presente las eventuales consecuencias punitivas de las maniobras en que pueda incurrir.

La norma no puede ser invocada en efecto para aplicar a un contribuyente una sanción específica que se derive de la misma, ni mucho menos para iniciar con base en ella un proceso penal en contra del contribuyente.

Un proceso de este tipo solamente podrá iniciarse en la medida en que el contribuyente incurra en alguno de los comportamientos que las normas penales vigentes tipifican y sancionan.

Ahora bien, en relación con el segundo inciso del artículo analizado basta señalar que en nada contraviene la Carta que la norma establezca que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales establecerá programas prioritarios de control sobre aquellos contribuyentes que declaren un patrimonio menor al patrimonio fiscal declarado o al poseído a 31 de diciembre de 2001, con el fin de verificar la exactitud de la declaración y de establecer la ocurrencia de hechos económicos generadores del impuesto que no fueron tenidos en cuenta para su liquidación.

Así las cosas la Corte declarará la exequibilidad el artículo 10 del Decreto 1838 de 2002 y así lo señalará en la parte resolutive de la Sentencia.

4.2.12 El análisis de constitucionalidad de los artículos 11 y 12 del Decreto 1838 de 2002.

Frente al texto del artículo 11 del Decreto 1838 de 2002¹³¹ la Corte hace énfasis en que de ser posible deducir los valores pagados por concepto del impuesto para preservar la seguridad democrática del impuesto sobre la renta el tributo así creado perdería gran parte de su razón de ser como instrumento para asegurar en el inmediato futuro el financiamiento de las Fuerzas Armadas y de Policía y haría que la medida adoptada tuviera un carácter meramente simbólico, lo que resultaría contrario al principio de eficiencia en materia tributaria¹³² y a las finalidades de la declaratoria del Estado de Conmoción Interior.

No tendría sentido en efecto, en una situación de crisis fiscal como la que enfrenta el Estado colombiano, recaudar una determinada suma por concepto del impuesto para preservar la seguridad democrática, equivalente a la que luego dejaría de percibir el mismo Estado por concepto de deducciones o descuentos que pudieran hacer los contribuyentes al momento del pago del impuesto de renta.

Finalmente frente al texto del artículo 12 del Decreto sub examine que establece la vigencia de la norma a partir de su publicación, la Corte simplemente recuerda que la norma respeta la regla de irretroactividad de la ley tributaria, en cuanto los diferentes elementos del tributo hacen relación a situaciones posteriores al 11 de agosto de 2002, fecha a partir de la cual entro a regir el Decreto 1838 de 2002 de acuerdo con dicho artículo.

Así las cosas la Corte declarará la exequibilidad de dichos artículos y así lo señalará en la parte resolutive de esta Sentencia.

VII. DECISION

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

R E S U E L V E

Primero.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 1° del Decreto Legislativo 1838 de 2002, bajo el entendido que los gastos deberán estar directa y específicamente encaminados a conjurar las causas de la perturbación y a impedir la extensión de sus efectos, en los términos de la parte motiva de esta sentencia.

Segundo.- Declarar EXEQUIBLES los artículos 2,3,6,7,8,9,10,11 y 12 del Decreto Legislativo 1838 de 2002.

Tercero.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 4° del Decreto Legislativo 1838 de 2002, con excepción de la expresión “el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001” que se declara INEXEQUIBLE.

Cuarto.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 5° del Decreto Legislativo 1838 de 2002, con excepción del inciso segundo del mismo artículo que se declara INEXEQUIBLE.

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

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

Secretaria General

Salvamento de voto a la Sentencia C-876/02

DECLARACION DE CONMOCION INTERIOR-Facultades estrictamente necesarias (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE DESARROLLO DE CONMOCION INTERIOR-Límites (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Manifestación clara de razones por las que resulta clara la creación (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Necesidad de motivar insuficiencia de recursos ordinarios del Presupuesto Nacional (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Falta de justificación de urgencia de nuevos recursos y cuantía de los mismos (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Motivación genérica, vaga e imprecisa (Salvamento de voto)

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Falta de motivación específica para creación (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-No puede pretender solución de crisis fiscal (Salvamento de voto)

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Inexistencia de necesidad real de creación (Salvamento de voto)

LEY TRIBUTARIA-No aplicación retroactiva (Salvamento de voto)

TRIBUTO-Distinción entre proporcionalidad y progresividad (Salvamento de voto)

PRINCIPIO DE EQUIDAD DEL TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-Vulneración (Salvamento de voto)

Con el respeto debido a las decisiones de la Corte Constitucional, salvo mi voto en relación con la declaración de exequibilidad del Decreto Legislativo No. 1838 de 11 de agosto de 2002, decisión esta adoptada por la Corporación en la Sentencia C-876 de 16 de octubre del

presente año.

Son razones de este salvamento de voto, en resumen, las siguientes:

1ª. Conforme a lo dispuesto por el artículo 213 de la Constitución Política el Presidente de la República en virtud de la declaración del Estado de Conmoción Interior tiene para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos “las facultades estrictamente necesarias” para esa finalidad.

Por ello puede dictar decretos legislativos sometidos a las reglas contenidas en el artículo 214 de la Carta y a las señaladas de manera expresa por la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción que esa norma ordenó expedir al Congreso de la República y que hoy es la Ley 137 de 1994.

2ª. El artículo 38 de la citada ley 137 de 1994 en su literal l) faculta al Presidente de la República para dictar durante el Estado de Conmoción Interior normas que tengan por objeto “imponer contribuciones fiscales o parafiscales para una sola vigencia fiscal, o durante la vigencia de la Conmoción...”, por lo que podría pensarse que en razón de haberse declarado el Estado de Conmoción Interior en todo el Territorio Nacional mediante Decreto No. 1837 del 11 agosto del año en curso, resultaría entonces ajustado a la Constitución, de manera automática el Decreto Legislativo No. 1838 de 2002, mediante el cual se creó “El impuesto destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática”.

Ello, sin embargo, no es así. Como expresamente lo ordena el artículo 213 de la Carta y lo advirtió esta Corporación en la Sentencia C-802 de 2 de octubre de 2002 mediante la cual se declaró exequible el Decreto 1837 del presente año, cada uno de los Decretos Legislativos que se expidan durante el Estado de Conmoción Interior debe ser expresamente analizado por la Corte para establecer si se ajusta o viola la Constitución Política.

3ª. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 9º de la Ley 137 de 1994 para el ejercicio de las facultades de que se encuentra investido el Presidente de la República durante los estados de excepción, de ellas no puede hacerse uso “sino, únicamente, cuando se cumplan los principios de finalidad, necesidad, proporcionalidad, motivación de incompatibilidad” y se den los requisitos y condiciones exigidos por la Constitución y la ley mencionada.

Eso significa, entonces, que el Decreto Legislativo No. 1838 de 11 de agosto de 2002, debería haber expresado “claramente las razones” por las cuales resulta necesaria la creación del impuesto a que él se refiere. Es decir, el Presidente de la República, con la firma de todos sus ministros, tenía a su cargo señalar en la motivación del Decreto por qué los recursos ordinarios previstos en el Presupuesto Nacional vigente al momento de decretar ese impuesto no eran suficientes para conjurar las causas de la perturbación del orden público e impedir la extensión de sus efectos; ello exigiría además expresar claramente a cuanto ascienden las necesidades apremiantes que requieren de nuevos recursos para ese propósito. Es decir, debería haberse manifestado cuál sería la diferencia entre lo previsto en el Presupuesto Nacional para atender la conservación del orden público y lo excepcionalmente requerido y no previsto en él que justificaría la urgencia de incorporar nuevos recursos y la cuantía de los mismos.

No obstante, el Decreto 1838 de 11 de agosto de 2002 guarda silencio sobre asunto de tanta trascendencia como el que se acaba de señalar. Se limita tan sólo en el primer considerando a expresar que mediante el Decreto inmediatamente anterior en su numeración se declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el Territorio Nacional, y afirma a continuación “que es necesario proveer en forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado que deben intervenir en conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos”, eludiendo por completo indicar precisamente lo que debería haber indicado: por qué es necesario allegar nuevos recursos para esa finalidad. Como está redactado el segundo considerando del Decreto bien podría entenderse que la provisión inmediata de los recursos a que allí se alude sería posible con los ordinarios previstos en el Presupuesto, para lo cual no se necesitaría la creación del impuesto, o que se trata de nuevos recursos, pero en esta hipótesis se omitió expresar con claridad, como lo exige la Ley Estatutaria de los Estados de Excepción la razón de la adopción de esa medida. Se optó más bien por una motivación genérica, vaga e imprecisa que resulta elusiva del deber jurídico que el artículo 11 de la citada Ley 137 de 1994 impone sin lugar a discusión ni a duda alguna al Gobierno Nacional.

El tercero de esos considerandos recuerda que es un deber de las personas naturales y jurídicas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado en materia de seguridad, lo cual, es cierto y ese deber se cumple de manera permanente y continuada con

el pago de los impuestos creados por la Ley, lo que muestra en forma que no deja campo a la duda que ese considerando no constituye motivación específica para la creación de un impuesto de carácter extraordinario, particular y concreto como el que se creó con la expedición del Decreto Legislativo No. 1838 de 2002.

La sola ausencia de motivación de este Decreto, a mi juicio sería suficiente para que la Corte lo hubiera declarado inexecutable. Pero así no lo hizo y por eso es esta una de las razones de este salvamento de voto a la Sentencia C-876 de 16 de octubre de 2002. Pero no es la única.

4ª. El señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, el 10 de septiembre de 2002, como consta en el acta No. 54, expresó ante la Sala Plena de la Corte Constitucional que examinada la situación fiscal del país ella es grave y que ello obedece a problemas estructurales, acentuados durante la presente vigencia y que amenazan con agudizarse en el año 2003. Afirmó que el Gobierno Nacional sólo tiene recursos para atender un 50% del total de gastos, circunstancia que ha determinado la acumulación de la deuda pública, por lo que se hace necesario la reducción de tales gastos. Observó que existe una situación de restricción de crédito internacional a Latinoamérica y una prima de riesgo alto para estos países que dificulta la consecución de recursos. Indicó que la economía nacional no ha crecido como se esperaba según lo había previsto el Gobierno inmediatamente anterior. Agregó que el presupuesto para la vigencia fiscal de 2003 se calculó en 6.27 billones de pesos, una parte financiada con recursos de crédito (2.7 billones) y otra parte equivalente a 6 billones calculada sobre la base de colocación de bonos en un monto superior del que realmente se puede conseguir, lo que indica la existencia de un déficit que hace que el presupuesto resulte desbalanceado, como también lo fue el calculado para el año 2002. Informó que los gastos de funcionamiento de las Fuerzas Militares se calcularon para el año 2002 en 600 millones de pesos, pero que para atenderlos a la fecha no existen recursos, lo cual se agravará para el año 2003 pues esos gastos se proyectaron en 800. 000 millones de pesos, pero no se previeron recursos suficientes para atenderlos. Esa circunstancia determinó que se efectuara una adición presupuestal de 2.8 billones de pesos para cubrir algunos gastos indispensables no sólo de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional sino también del Seguro Social y del sector eléctrico. Por esa razón, a juicio del Ministro según lo manifestado por él uno de los pilares de la política fiscal para enfrentar esa situación es la creación del impuesto de seguridad democrática.

En la misma fecha, en la sesión plenaria del Senado de la República el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público le informó a esa Corporación sobre su presencia en la Corte Constitucional en la mañana de ese día, y le manifestó al Senado que el Gobierno tiene “pleno convencimiento y esperanza” en que la Corte Constitucional “va a encontrar este decreto de conmoción como algo muy valido”, pues a los magistrados les explicó “el origen del desfinanciamiento que teníamos para el año 2002 y 2003”, por lo que, en su opinión “la Corte Constitucional va a encontrar esta situación como legal” y le dará “un apoyo positivo a la conmoción”.

Como se ve, el Decreto Legislativo No. 1838 de 2002, creó un impuesto supuestamente necesario para atender nuevos y urgentes gastos para la preservación y restablecimiento del orden público, cuando, en realidad, lo que pretendía era solucionar una crisis fiscal, asunto este ajeno al Estado de Conmoción Interior declarado en toda la República y que no puede, en consecuencia, ser objeto de un Decreto Legislativo pues son otros los mecanismos constitucionales para ello.

A esa circunstancia, ha de agregarse que apenas iniciado el período presidencial constitucional, con un Congreso recientemente instalado y estando en discusión el presupuesto para el año 2003 y siendo posible, además que por él se autorizara una adición presupuestal, se prefirió optar por el camino equivocado de expedir un Decreto Legislativo para la creación de un impuesto sin que existan, a mi juicio facultades para ello, sino una desviación de las atribuciones que al Presidente de la República le confiere el artículo 213 de la Carta. Es más, si se llegara a la discutible conclusión de que el Congreso no fuera la vía constitucional para ese propósito y se dieran las circunstancias de emergencia que lo justificaran, lo que no resulta oportuno juzgar ahora, eventualmente podría haberse acudido a una discutible declaración de emergencia económica. Pero lo que resulta francamente violatorio de la Constitución Política es que para la creación de este impuesto se utilice la declaración de conmoción interior como justificación para intentar remediar una crisis fiscal, como paladinamente se admitió nada menos que ante la Corte Constitucional y ante el Senado de la República por el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público.

5ª. Pero es más. En el informe oficial denominado “1998 -2002 Una Semilla de futuro”, remitido a la Corte Constitucional por el Departamento Nacional de Planeación con fecha 6 de agosto de 2002, a manera de resumen de las labores presidenciales del cuatrienio

anterior, en las páginas 139 a 150, dedicadas a resaltar las labores cumplidas en “Seguridad y Justicia”, se afirma que “mejoramos la seguridad”. Y para demostrarlo se agrega que “se aumentó en un 150% el número de soldados profesionales, pasando de 22.000 en el año de 1998 a 55.000 a finales del 2001”; se dice que “aumentamos el pie de fuerza y lo hicimos más profesional”; se afirma que “tenemos unas Fuerzas Militares más grandes, más capaces y más profesionales”, para lo cual se acompañan cuadros estadísticos; se manifiesta que “nuestras fuerzas tienen hoy más movilidad”; se indica que “incrementamos en un 67% la capacidad de combate y un 80% la capacidad de transporte helicoportado”, pues “tenemos hoy 100 helicópteros más de transporte”; que existen “10 buques de apoyo logístico” y “120 lanchas de combate fluvial”; que “se invirtieron US \$262.5 millones en la adquisición de 12 helicópteros artillados para la FAC y 13 helicópteros de asalto y transporte aéreo para el Ejército”; y, como conclusión se expresa que “nuestras Fuerzas Armadas cuentan con más recursos”.

De manera que ante datos tan contundentes como los anteriormente expuestos en folleto multicolor y de fino papel ilustrado con fotografías, no puede menos que concluirse en la inexistencia de la necesidad real de la creación del impuesto y, por lo mismo, el que se utilizó el Estado de Conmoción Interior como instrumento de política fiscal para atender una crisis coyuntural de ese orden, con quebranto ostensible de los artículos 213 y 214 de la Carta Política, así como de la Ley 137 de 1994 artículos 9º y 11 especialmente, razones por las cuales discrepo, de manera absoluta y radical de la declaración de exequibilidad del Decreto Legislativo No. 1838 de 2002.

6ª. Por otra parte el artículo 4º del Decreto Legislativo No. 1838 de 2002 establece que “la base gravable del impuesto está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

Es apenas obvio que si el impuesto fue creado el 11 de agosto de 2002 y establece como base gravable el patrimonio existente para los sujetos pasivos del mismo a 31 de diciembre de 2001, tiene como fundamento un hecho pasado, acaecido por lo menos con ocho meses de anterioridad. Es decir es retroactivo. Y, por eso contrario a la Constitución, cuyo artículo 363 establece que “las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

Tanto es cierto el quebranto de la norma constitucional acabada de mencionar, que el señor Procurador General de la Nación en su concepto rendido ante la Corte en este proceso solicitó condicionar la exequibilidad de la norma a que ella se entendiera teniendo por sujetos pasivos del impuesto a quienes a 31 de agosto de 2002 tuvieran el patrimonio gravable que se estableció luego por el artículo 1º del Decreto Reglamentario No. 1.949 de 2002, norma esta última que intentó por la vía de un acto administrativo corregir la grave falencia del Decreto Legislativo que por ella se reglamenta. Obsérvese al punto que el monto señalado para indicar quienes se encuentran en la obligación de presentar declaración de renta, que es el mismo que ahora se señala para indicar quienes son lo sujetos pasivos del nuevo gravamen, se señala anualmente y que, precisamente por ello para el año gravable de 2001 fue fijado por el Decreto 2795 de 2001, al cual se apela ahora; y, sin embargo, se sostiene que no hay quebranto del principio de irretroactividad tributaria.

7ª. De igual manera el impuesto creado por el Decreto Legislativo No. 1838 de 2002 viola también el principio de “progresividad”, de obligatorio cumplimiento por que así lo ordena el artículo 363 de la Constitución Política.

En efecto, el artículo 6º del Decreto en mención establece que “la tarifa del impuesto a que se refiere el presente decreto es del 1.2%” sobre el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002. Es decir que no importa la cuantía de ese patrimonio, la tarifa es única e igual para todos los gravados con ella. A todos corresponde pagar la suma en pesos equivalente al 1.2. de su patrimonio líquido en esa fecha.

Es claro que son dos conceptos distintos proporcionalidad y progresividad. El impuesto a que el decreto se refiere, obedece a la proporcionalidad. A cada uno de los gravados con él, se le impone su pago en una proporción con respecto a su patrimonio líquido en una fecha determinada. Todos pagan la tarifa del 1.2.%.

La progresividad en cambio, introducida en Colombia con la reforma tributaria impulsada por Presidente López Pumarejo y su ministro Soto del Corral en 1936, es algo diferente. Ella implica que a medida que aumenta la capacidad tributaria del sujeto gravado le corresponda una escala más alta en el gravamen, sin perjuicio de que la ley señale un tope como máximo.

Sin embargo, aquí en lugar de partir de una tarifa para quienes se encuentran en la escala inferior y elevarla gradualmente para quienes van ascendiendo en ella, se optó por

establecer una proporción fija y así el decreto se llevó de calle el artículo 363 de la Constitución en ese aspecto.

8ª. En cuanto el artículo 7º establece unas exenciones para indicar que las entidades allí señaladas no se encuentran obligadas al pago del impuesto, a mi juicio, se quebranta también el principio de la equidad tributaria, de obligatorio cumplimiento por que así lo establece el artículo 363 de la Carta, ya que resulta inadmisibles que no obstante que la Constitución Política ordena promover la propiedad solidaria (artículo 60), sin embargo se les de el mismo tratamiento tributario patrimonial en las cooperativas que a las entidades comerciales con ánimo de lucro.

9ª. Adicionalmente a lo ya expresado, debo señalar en este salvamento de voto que resulta extraño por completo al trámite seguido ante la Corte para el control de constitucionalidad que a ella corresponde respecto de los Decretos Legislativos dictados en desarrollo de la declaración de conmoción interior, que el propio día en que se iniciaron las deliberaciones de la Sala (15 de octubre), se recibiera por la Corte una comunicación explicatoria de las bondades del Decreto suscrita por el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, lo que resulta no sólo extemporáneo sino verdaderamente peculiar.

10ª. Dejo sí sentado que la discrepancia conceptual del suscrito magistrado con la sentencia adoptada mayoritariamente por la Corte, no me exime de reconocer que ella tiene coherencia interna. Pero lo que ocurre es que existen puntos de vista diametralmente opuestos en el análisis del decreto objeto de control en esta oportunidad que me imponen salvar, íntegramente, mi voto en relación con la decisión de declarar exequible el Decreto Legislativo No. 1838 de 11 de agosto de 2002.

Fecha ut supra.

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Salvamento de voto a la Sentencia C-876/02

ORDEN PUBLICO-Distinción entre preservación y restablecimiento (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Distinción entre restablecimiento y preservación del orden público (Salvamento de voto)

ESTADO DE EXCEPCION COMPLEJO-Significado (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Necesidad de la medida/DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Vacíos graves en motivación (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-No pretensión de solución de déficit fiscal y ejecución de proyecto a largo plazo (Salvamento de voto)

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Facultades del Gobierno no son absolutas (Salvamento de voto)

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Desproporcionalidad en inversión de recursos recaudados (Salvamento de voto)

Referencia: expediente R.E. 117

Revisión constitucional del Decreto Legislativo 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”.

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS.

Con todo respeto, la suscrita Magistrada disiente de la decisión mayoritaria de la Corporación que consideró ajustado a la Constitución, de manera condicionada, los artículos 1, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11 y 12 del decreto legislativo 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”, por cuanto, a mi juicio, la Corte debió haber declarado la inexecutable del mencionado decreto, por las razones que paso a explicar.

1. La motivación del decreto legislativo 1838 de 2002.

1.1. Diferencias entre la preservación y el restablecimiento del orden público.

La lectura de la parte considerativa del decreto legislativo 1838 de 2002 pone de presente que, en un primer momento, el Gobierno Nacional sostuvo que era necesario proveer de forma inmediata de recursos a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado, a fin de conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos; sin embargo, seguidamente se argumentó que es deber de todas las personas naturales y jurídicas, contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones que permitan preservar la seguridad democrática.

En este orden de ideas, mientras que el primer considerando del decreto legislativo sub examine se incardina en la estructura de lo que es un estado de excepción, como quiera que, actuando dentro de su margen de apreciación, el Gobierno Nacional decidió adoptar una medida razonable (consistente en la adopción de un impuesto sobre el patrimonio líquido de las personas naturales y jurídicas), para hacerle frente a la amenaza que se cierne sobre la sociedad civil y las instituciones democráticas, medida que está encaminada a proveer de recursos inmediatos las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado que deben intervenir para conjurar los actos que han perturbado el orden público; el segundo considerando, por el contrario, apunta a que se deben realizar gastos e inversiones, no para restablecer el orden público o para retornar a un estado de normalidad, sino para preservar la seguridad democrática, con lo cual, se terminan desdibujando, a mi juicio, las fronteras existentes entre un estado de calma, de normalidad institucional, durante el cual es necesario mantener o preservar el orden público, entendido este último, como un conjunto de instituciones y reglas destinadas a mantener en un país el disfrute de las libertades públicas, el buen funcionamiento de los servicios públicos, la seguridad y la moralidad públicas; de una situación de anormalidad, frente a la cual es preciso restablecer el orden público, como quiera que la magnitud de la amenaza que se cierne sobre el disfrute de los derechos humanos es de tal entidad, que no existen las condiciones mínimas de tranquilidad para el ejercicio de los mismos.

Este estado de cosas, por lo demás, corresponde a lo que Nicole Questiux¹³³, Relatora de la Comisión de Derechos Humanos, denominaba “estado de excepción complejo”, entendiendo

por éste una situación durante la cual, al mismo tiempo e indebidamente, coexisten normas, instituciones y competencias de las autoridades públicas, propios de dos supuestos de hecho diferentes: una situación de normalidad y otra de anormalidad.

1.2. La necesidad de la medida excepcional.

Al tenor del artículo 11 de la Ley Estatutaria de Estados de Excepción Los decretos legislativos deberán expresar claramente las razones por las cuales cada una de las medidas adoptadas es necesaria para alcanzar los fines que dieron lugar a la declaratoria del estado de excepción correspondiente.

En mi opinión, en la parte motiva del decreto legislativo 1838 de 2002, el Gobierno Nacional, realmente expresó las razones por las cuales era imprescindible crear un impuesto para financiar a las Fuerzas Militares, de Policía y a las demás entidades del Estado que deben intervenir en conjurar los actos que han perturbado el orden público e impedir que se extiendan sus efectos, vale decir, no se aportó justificación alguna sobre los hechos que motivaron la adopción del acto jurídico. Simplemente, se da por hecho que, durante un estado de conmoción interior, las autoridades públicas que tienen en sus manos el restablecimiento del orden público, requieren de mayores inversiones e incrementan sus gastos.

A decir verdad, estos graves vacíos que presenta la motivación del decreto legislativo sub examine, debió haber llevado a la Corte a declarar la inexecutable del mismo, como quiera que, el juicio de constitucionalidad, que se realiza sobre las medidas excepcionales, abarca uno de existencia sobre los hechos que justifican la adopción de cada una de éstas, los cuales, insisto, ni siquiera aparecen referenciados en el texto del decreto legislativo 1838 de 2002.

Las mencionadas carencias, trataron de ser suplidas, por el Gobierno Nacional, a lo largo del juicio de constitucionalidad, lo cual resulta inadmisibles. En efecto, la aportación, el decreto y la práctica de pruebas durante estos procesos de constitucionalidad, amén del estudio de las diversas argumentaciones presentadas por las autoridades públicas en estos casos, no tienen por finalidad suplir las carencias en la motivación de que adolece un acto jurídico determinado, sino que, por el contrario, apuntan a constatar la existencia de unos hechos (juicio de existencia), que se alegan como justificación para la adopción de un decreto

legislativo. Tampoco, le corresponde al juez de constitucionalidad, mediante su sentencia, entrar a colmar los vacíos que presenta la motivación de un determinado decreto legislativo, a lo que procedió indebidamente la Corte al condicionar la exequibilidad del artículo 1 del decreto.

Dada la inexistencia de hechos que constatar, ¿cómo es posible realizar un enjuiciamiento de valor sobre los mismos?; y asimismo, ¿cómo confrontar las medidas excepcionales con las normas internacionales que integran el bloque de constitucionalidad, y en este caso, muy particularmente, las referentes al disfrute de los derechos económicos, sociales y culturales.?

Pues bien, los hechos que finalmente aparecieron probados en el curso del proceso son dos: la existencia de un déficit en el presupuesto de defensa y policía para “algunas acciones que se tenían programadas pero no financiadas” y la necesidad de estructurar un nuevo plan de fortalecimiento de la seguridad democrática. Paso entonces a examinar los mencionados hechos con la regulación constitucional y estatutaria de los estados de excepción.

2. La escasez de recursos para modernizar a la fuerza pública como hecho que justifica la creación de un impuesto sobre el patrimonio.

La escasez de recursos económicos para modernizar los equipos de la fuerza pública, aumentar el número de sus integrantes y mejorar su capacidad operativa, era una situación de hecho que, en palabras del propio Gobierno Nacional, se encontraba presente mucho antes de la declaratoria del estado de conmoción interior. De tal suerte que se recurrió al expediente del estado de excepción como un medio o instrumento para resolver un clásico problema de déficit fiscal y no para hacerle frente a una situación considerada excepcional o coyuntural. Adicionalmente, del análisis del acervo probatorio se desprende que parte de los recursos recaudados con el tributo se destinarán a estructurar todo un nuevo plan de fortalecimiento de la seguridad democrática, lo que presupone la ejecución de un proyecto a largo plazo, que desborda la esencia temporal de un estado de excepción y que desconoce, además, la competencia del Congreso Nacional para debatir sobre la necesidad y urgencia del mencionado proyecto de inversión.

Así pues, esta medida contraría la letra y el espíritu de los artículos 10 y 11 de la Ley Estatutaria de Estados de Excepción, como quiera que desconoce los principios de finalidad y

necesidad que sirven para juzgar la constitucionalidad de un decreto legislativo.

3. Destinación de los recursos causados con el impuesto sobre el patrimonio y principio de finalidad.

“ 1) Ataques cada día más frecuentes contra ciudadanos indefensos, violaciones a sus derechos humanos, violación a las reglas del Derecho Internacional Humanitario y comisión de delitos de lesa humanidad por parte de bandas armadas, financiadas mediante el narcotráfico, el secuestro y la extorsión.

“ 2) Actos de terrorismo y ataques terroristas a la infraestructura de servicios esenciales por parte de bandas armadas, financiadas mediante el narcotráfico, el secuestro y la extorsión.

“ 3) Actos de coacción a mandatarios locales y seccionales y a sus familias en todo el país, como legítimos representantes de la democracia regional por parte de bandas armadas, financiadas mediante el narcotráfico, el secuestro y la extorsión”.

Para hacerle frente a estos hechos, el legislador extraordinario decidió, por medio del decreto legislativo 1838 de 2002, crear un impuesto sobre el patrimonio. De conformidad con las pruebas que reposan en el expediente, el Gobierno Nacional destinaría, de manera general, los recursos percibidos con el recaudo del impuesto sobre el patrimonio, a la atención de los siguientes rubros:

“A. Adición al Presupuesto vigente para el año 2002 para las Fuerzas Militares y la Policía Nacional por \$ 432.8 mil millones....

“ B. Presupuesto Adicional en el año 2003 para financiar gastos militares y de policía por \$ 798.7 mil millones...

“C. Plan de choque para la ampliación y modernización de las Fuerzas Militares y de Policía con un costo de \$ 769.1 mil millones para lo que resta del 2002 y el 2003...”

En relación el último gran rubro en que se invertirán los recursos recaudados con el impuesto sobre el patrimonio (Plan de choque para la ampliación y modernización de las Fuerzas Militares y de Policía), el Gobierno Nacional estimó que la distribución de aquél se realizaría de la siguiente manera:

“ Refuerzo del pie de fuerza, \$ 515.6 mil millones;

Incremento de los niveles de alistamiento de las aeronaves y mayor número de horas de vuelo, \$ 92 mil millones

Fortalecimiento de la lucha contra el secuestro, \$ 25 mil millones;

Inteligencia y seguimiento a las finanzas de los agentes generadores de violencia, \$ 50 mil millones;

Fortalecimiento del programa de desmovilización y reinserción de los agentes generadores de violencia, \$ 23 mil millones;

Fiscales y Procuradores especiales, \$ 16 mil millones;

Defensores de oficio para sindicatos de terrorismo, \$ 2 mil millones;

Fortalecimiento de la Policía Judicial e investigación criminal, \$ 10 mil millones;

Fortalecimiento de las oficinas de Derechos Humanos y DIH en la Fuerza Pública, \$ 5 mil millones”.

Al respecto, considera la suscrita Magistrada que el margen de maniobra con que cuenta el Gobierno Nacional al momento de configurar, bajo estados de excepción, un nuevo tributo no es absoluto; mucho menos lo es la destinación de los recursos recaudados con ocasión del mismo, ya que, insisto, se trata de una medida que debe encausarse a conjurar la perturbación del orden público, ser proporcional y conforme con los principios y valores que inspiran a un Estado Social de Derecho, y asimismo, respetar los compromisos internacionales asumidos por el Estado colombiano. De allí que la simple lectura de los rubros que comprende el Plan de choque para la ampliación y modernización de las Fuerzas Militares y de Policía, muestra, al rompe, la manifiesta desproporción en la que se van a invertir los recursos recaudados. En efecto, mientras que en Refuerzo del pie de fuerza, e incremento de los niveles de alistamiento de las aeronaves y mayor número de horas de vuelo se van a gastar cerca de 607.6 mil millones de pesos, en el sector justicia se invertirán tan sólo 26 mil millones de pesos, lo cual equivale a una cifra menor a lo se va a gastar en Recompensas, comunicaciones y acciones psicológicas (\$ 30 mil millones). Esta

desproporción protuberante en la inversión de los recursos públicos, durante una situación de anormalidad, desconoce el principio de idoneidad de la medida, como quiera que el restablecimiento del orden público en Colombia, necesariamente pasa por fortalecer su sistema jurisdiccional y no tan sólo su aparato represivo.

Por último, la asignación de estos recursos no puede ser considerada como una medida suficiente y adecuada para impedir la extensión de los efectos de la perturbación del orden público (art. 11 de la Ley Estatutaria sobre Estados de Excepción), por cuanto no se prevé ningún tipo de recurso económico para la población desplazada; sin duda, uno de los principales y más dolorosos efectos del conflicto armado colombiano.

Fecha ut supra

CLARA INÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

Aclaración de voto a la Sentencia C-876/02

SENTENCIA DE CONSTITUCIONALIDAD EN CONMOCION INTERIOR-Exclusión de temas que no comporten problemas constitucionales (Aclaración de voto)

IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Referencia al régimen ordinario del impuesto de renta (Aclaración de voto)

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Condiciones particulares del régimen especial (Aclaración de voto)

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Referencia al régimen del impuesto a la renta para sujeto pasivo y base gravable (Aclaración de voto)

Referencia: expediente R.E. 117

Revisión de constitucionalidad del Decreto Legislativo 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”.

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Durante la discusión de la ponencia inicialmente presentada en el asunto de la referencia, la Sala Plena de la Corporación acordó omitir en la Sentencia la referencia a aquellos temas planteados por los intervinientes que no comportasen problemas de orden constitucional, sino dificultades, reales o aparentes, de aplicación de las normas del decreto legislativo sub examine.

Tal fue el caso de la materia relativa a la situación de las entidades que conforme a la legislación vigente tienen la condición de contribuyentes del impuesto de renta sólo en relación con una parte de sus actividades, y respecto de las cuales ha surgido la duda en ciertos sectores en torno a la manera como estarían sujetas al impuesto para preservar la seguridad democrática.

Al tomar la decisión de no abordar el tema en la Sentencia, se planteó en la Sala que para la determinación de los distintos extremos del impuesto, en cuanto que no estuviesen expresamente señalados en las normas del decreto legislativo, habría de acudirse al régimen ordinario del impuesto de renta, referencia que no se incluyó en el texto definitivo de la Sentencia, y que pone de relieve la necesidad de esta aclaración.

En efecto, de conformidad con la legislación tributaria, (Artículos 19 y 19-2 del Estatuto Tributario), las asociaciones gremiales, las cajas de compensación familiar y los fondos de empleados son contribuyentes del impuesto sobre la renta, sólo con respecto a los ingresos provenientes de las actividades industriales y de mercadeo, en el primer caso, y en relación con "... los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social", en los dos restantes.

El Decreto 1838 de 2002 no hace referencia especial a la situación de este tipo de contribuyentes y dado que, en virtud de las actividades que cumplen en los campos industrial, comercial o financiero, tienen el carácter de declarantes del impuesto sobre la renta, serían sujetos pasivos del impuesto para preservar la seguridad democrática y, de acuerdo con el régimen general, la base gravable sería la totalidad de su patrimonio líquido

poseído a 31 de agosto de 2002.

Sin embargo no es esa la conclusión a la que se llega cuando las normas del Decreto 1838 de 2002 se interpretan a la luz de la imperativa referencia al régimen ordinario del impuesto de renta.

Tal referencia es imperativa porque las particulares condiciones de los contribuyentes del régimen especial hacen que no puedan ser subsumidos en la regla general que contiene el Decreto 1838 de 2002.

Ahora, de acuerdo con el régimen ordinario, son declarantes del impuesto de renta y complementarios, quienes tienen la calidad de contribuyentes del mismo, independientemente de que deban pagar o no el impuesto.

En virtud de su régimen especial, las asociaciones gremiales, las cajas de compensación familiar y los fondos de empleados, cuando realicen operaciones industriales, comerciales o financieras, sólo son contribuyentes del impuesto de renta en relación con una fracción de sus actividades, que puede ser y con frecuencia es, de carácter marginal. Por consiguiente es en relación con esas actividades, que esas entidades adquieren la calidad de declarantes, sin perjuicio de que, por tal virtud, en su declaración deban incluir la totalidad de sus ingresos y de su patrimonio.

En razón a que tales entidades sólo son declarantes en función de una fracción de sus actividades, la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática, para ellas, no puede ser otra que el patrimonio líquido que a 31 de agosto de 2002 se encontraba afecto a esas actividades.

Una interpretación distinta, no solamente resultaría descontextualizada sino que no sería admisible a la luz del orden constitucional, por contrariar de manera grosera los principios de igualdad y de equidad tributaria.

Ello resulta evidente cuando, por vía de ejemplo, se compara la situación de dos asociaciones gremiales que a 31 de agosto de 2002 tenían patrimonio líquido de muy similar valor y una de las cuales ha destinado una pequeña fracción del mismo a una actividad de comercialización. Conforme a la interpretación que se ha descartado, esta última asociación

estaría gravada por el impuesto especial para preservar la seguridad democrática en relación con la totalidad de su patrimonio, en su mayoría dedicado a actividades y fines respecto de los cuales no tiene la calidad de contribuyente sobre el impuesto la renta, al paso que la otra asociación, con similar patrimonio estaría excluida del gravamen.

De esa situación no solo surge con evidencia la vulneración del principio de igualdad, sino que, además, la misma resulta contraria a la equidad tributaria, criterio que la Corte tuvo en cuenta para declarar la constitucionalidad del impuesto.

A la luz del caso que es materia de estudio en esta aclaración, la equivalencia de los conceptos de declarante y contribuyente del impuesto sobre la renta es una condición de equidad tributaria. Se grava a los contribuyentes del impuesto de renta en razón a que el legislador asume su capacidad tributaria a partir de su condición de contribuyentes. Si a la noción de declarante se la separa de esa condición de contribuyente, se estaría gravando a unos sujetos a partir de una consideración puramente formal y sin consultar su capacidad de pago.

Por las anteriores consideraciones estimamos que si bien no correspondía a la Corte adentrarse en los pormenores propios de la aplicación del decreto sub examine, si habría resultado adecuado, por razones de claridad y de seguridad jurídica, que en el examen de constitucionalidad se precisase que las normas del Decreto 1837 de 2002, debían interpretarse en armonía con las que establecen el régimen del impuesto a la renta que sirve de referencia para establecer los sujetos pasivos y la base gravable del impuesto para preservar la seguridad democrática.

Fecha ut supra,

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

Salvamento de voto a la Sentencia C-876/02

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-No puede atender a un déficit fiscal estructural (Salvamento de voto)

DECRETO LEGISLATIVO DE IMPUESTO EN CONMOCION INTERIOR-Ausencia de motivación (Salvamento de voto)

CONMOCION INTERIOR-Causa no puede ser presupuesto desbalanceado (Salvamento de voto)

TRIBUTO EN CONMOCION INTERIOR-Imposibilidad de creación o modificación (Salvamento de voto)

TRIBUTO EN EMERGENCIA ECONOMICA, SOCIAL Y ECOLOGICA-Creación o modificación (Salvamento de voto)

ANTINOMIA ENTRE NORMAS-Soluciones (Salvamento de voto)

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Falta de competencia para expedición/IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Falta de explicación expresa de motivos (Salvamento de voto)

PROPIEDAD INMUEBLE-Competencia para gravarla (Salvamento de voto)

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Carácter nacional (Salvamento de voto)

CONCEPTO Y REALIDAD-Alcance (Salvamento de voto)

PATRIMONIO-Alcance del concepto (Salvamento de voto)

PATRIMONIO NETO-Objeto (Salvamento de voto)

BIEN INMUEBLE-Riqueza de la persona (Salvamento de voto)

TRIBUTO-Determinación de base gravable (Salvamento de voto)

TRIBUTO-Distinción entre hecho generador y base gravable (Salvamento de voto)

IMPUESTO PARA PRESERVAR LA SEGURIDAD DEMOCRATICA-Grava la propiedad inmueble
(Salvamento de voto)

Referencia: expediente R.E. 117

Magistrado Ponente: Alvaro Tafur Galvis

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de esta Corporación, el suscrito magistrado se ve precisado a salvar su voto en relación con la declaración de exequibilidad del decreto legislativo 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”.

Al respecto se tiene:

1. EL DÉFICIT FISCAL ESTRUCTURAL

Tal como lo expresé al disentir de la decisión que recayó sobre el decreto 1837 de 2002, y que ahora reitero, en lo atinente a los fundamentos fiscales invocados para expedir el mismo el señor Ministro de hacienda declaró ante la Corte Constitucional que existía un déficit fiscal estructural (esta declaración constituye una prueba que el juez debe evaluar y tener en cuenta); y en todo el decreto se menciona, a cada paso la falta de recursos. Lo estructural se opone a lo coyuntural y por su propia naturaleza no es sobreviniente, sino crónico. No siendo sobreviniente, no puede servir para fundamentar un estado de excepción y mucho menos la conmoción interior (pues alguna diferencia debe existir entre la emergencia económica y la conmoción interior).

A pesar de que el decreto parecería la justificación de una emergencia económica (su tema central es el déficit fiscal o la falta de recursos), sin embargo no hace ninguna demostración de lo afirmado: no hay ninguna estadística que lo compruebe; tampoco explica la metodología que utilizó para llegar a la conclusión de que existía déficit y del monto del mismo (y esto es muy importante ya que el propio ministro manifestó que sus cifras eran diversas a la del ministro anterior, que hablaba de un presupuesto desbalanceado en menos de 2 billones y ahora el déficit que se nos presenta es de más de 6 billones; ¿a cual ministro le creemos al anterior o al nuevo?). La existencia de un presupuesto desbalanceado (menos

ingresos que gastos), no puede ser la causa de una conmoción interior ya que está permitido expresamente por el artículo 347 de la Constitución.

El gobierno no explicó en el decreto por qué el déficit ni por qué ese monto, y no se necesita ser un experto en economía para saber que las cifras son “manipulables”; por ejemplo, la tasa de crecimiento incide en el déficit, ya que si el país crece a una tasa del 4% el déficit es menor que si crece al 1% o no crece. Las exportaciones también inciden en el déficit, ya que si las exportaciones aumentan en un 50% el déficit es menor; y si las exportaciones aumentan y la tasa de crecimiento también es posible que no haya déficit fiscal, y por el contrario, superávit en muchos rubros de la economía.

El gobierno, de una manera falaz presenta el déficit como un déficit en la fuerza pública (Pág. 2). Existe en nuestra Constitución el principio de unidad de caja (artículo 359 de la constitución) y no hay, por regla general, rentas de destinación específica; siendo esto así, el déficit afecta no sólo a las fuerzas armadas sino también a la salud, a la educación, a la vivienda, a la seguridad social, etc. Una de las pocas excepciones la constituyen las rentas destinadas a la inversión social, y la guerra es por definición la negación de la inversión social, su opuesto absoluto, de tal manera que los recursos que se obtengan con fundamento en la conmoción no podrán destinarse a la guerra.

No sobra recordar que somos un país pobre y alguna diferencia existe entre países pobres y ricos, y que por mucho que queramos, nuestras fuerzas armadas, por ahora, no serán como las de USA el país más rico de la tierra.

Las Fuerzas armadas tienen un equipamiento mucho mayor que en años anteriores, teniendo en cuenta que el conflicto que sufre nuestro país se ha prolongado por varias décadas y en la actualidad se cuenta con un incremento en el presupuesto de las Fuerzas Militares gracias a la destinación que se ha hecho de los recursos del Plan Colombia.

Las estadísticas demuestran que los colombianos han hecho un gran esfuerzo para fortalecer las fuerzas armadas no sólo en el último cuatrienio sino desde hace más de una década, y que no es cierto que no se le hayan dado medios para enfrentar a quienes están al margen de la ley.

Corolario de lo anterior es que el alegado déficit fiscal, que es estructural y recurrente, no

puede solucionarse ni en todo ni en parte mediante un decreto dictado en desarrollo de la declaratoria de conmoción interior. A lo sumo sirve de paliativo, pues bien vistas las cosas, el déficit fiscal corresponde a un fenómeno mundial que cada país tiende a resolver con apoyo en múltiples variables, dentro de las cuales el tributo es apenas una de ellas, que no por importante podría insularmente redimir a las naciones de tan endémico problema. Más aún, la economía de bloques que hoy sectoriza y aglutina a los países, reclama soluciones que deben hacer compatibles las medidas internas con las del respectivo concierto internacional de pertenencia, motivo por el cual el adecuado manejo de las finanzas públicas impone una visión integral, de conjunto, teleológicamente consistente, y no coyuntural, no de excepción. Pues de no ser así, las políticas tornadizas y el unidimensionalismo fiscal terminan tomando plaza en provecho exclusivo de las prioridades gubernamentales de cada jefe de Estado, por cierto muy subjetivas, y con frecuencia distantes del desarrollo sostenible de la economía y de la calidad de vida de las personas. Cómo se echa de menos la planeación estratégica por estos días, y particularmente con estados de conmoción, que como el de ahora, se abre camino sobre precarios presupuestos fácticos y mal entendidos fundamentos jurídicos.

2. EL TRIBUTO EN LOS ESTADOS DE EXCEPCIÓN

De conformidad con los artículos 212 a 215 de la Constitución, el Presidente de la República, en forma transitoria, sólo podrá establecer nuevos tributos o modificar los existentes en la hipótesis del estado de emergencia económica, social y ecológica del país.

Sabiendo que en la Carta Política hay prohibiciones explícitas y prohibiciones implícitas, es de entender que el artículo 213 superior se pliega a éstas en tanto no autoriza la creación o modificación de tributos en estado de conmoción interior. Por donde, si bien la Corte declaró exequible la ley 137 de 1994 en torno a la potestad tributaria del Presidente en estado de conmoción interna, es lo cierto que esta norma tiene un carácter subalterno frente al artículo 215 constitucional, por lo cual, en consonancia con el artículo 4 superior se debe privilegiar la prohibición implícita contenida en el artículo 213 constitucional, sobre la facultad impositiva del Presidente, esto es, debe acatarse la imposibilidad de que el Presidente modifique o cree tributos en estado de conmoción interna. Por contraste, se reitera, el Presidente únicamente puede modificar o crear tributos en estado de emergencia económica, social y ecológica del país.

Desde el punto de vista de la filosofía del derecho, en el orden jurídico pueden existir antinomias, o contradicciones entre normas que deben ser resueltas; una de las maneras para resolver estas antinomias es aplicando el principio de jerarquía, de tal manera que cuando dos normas se oponen, se debe aplicar la norma de superior jerarquía y dejar de aplicar la norma de inferior jerarquía. En el caso concreto que nos ocupa la norma de superior jerarquía es el artículo 213 de la Constitución Política que impide decretar impuestos en el estado de conmoción interior y, la norma de inferior jerarquía es la Ley 137 de 1994 que no puede aplicarse.

La propia Constitución ha previsto la necesidad de nuevos impuestos, para hacerle frente a las situaciones de crisis y esto es lo que explica que puedan concurrir, al mismo tiempo el estado de conmoción y la emergencia económica y social.

Advirtiéndole a la vez que la competencia impositiva vertida en el artículo 215 superior no goza de vasos comunicantes que le pudieran permitir al Presidente, como en una bóveda de transmutación, modificar o crear tributos en el ámbito de la conmoción interna, toda vez que en un tal evento el artículo 338 de la Constitución resultaría vulnerado en lo tocante a la génesis plural que por principio deben ostentar los tributos, que en el orden nacional son del resorte del Congreso de la República.

En el presente caso, a más de que el Presidente carecía de competencia constitucional para expedir el decreto 1838 de 2002, dado su contenido, el mismo carece de explicación expresa sobre los motivos que impulsaron la creación del impuesto sobre el patrimonio. A lo cual se agrega que la insuficiencia de recursos económicos del Tesoro Público -proverbial en nuestro medio- no es un hecho susceptible de configurarse como causal de grave perturbación del orden público. En síntesis, el decreto 1838 no cumple los requisitos de finalidad y necesidad exigidos por los artículos 10 y 11 de la ley 137 de 1994, como tampoco lo dispuesto por el artículo 9 ibídem, normas todas de imperativo cumplimiento durante los estados de excepción.

3. LA MANIFIESTA VULNERACIÓN DEL ARTÍCULO 317 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA

3.1. El primer inciso del artículo 317 superior prescribe:

He aquí una prohibición implícita, en virtud de la cual la Nación, los departamentos o

cualquiera otra entidad diferente al municipio se encuentran inhabilitados para crear tributos que graven la propiedad inmueble. Prohibición que a su vez no afecta la competencia que entidades diferentes al municipio puedan tener para imponer contribuciones por valorización.

Doctrinaria y prácticamente la propiedad inmueble es susceptible de soportar diferentes gravámenes, dependiendo para ello de las políticas fiscales que los diferentes países asuman con arreglo a sus ordenamientos constitucionales. Por ello mismo, debe entenderse que la prohibición establecida en el artículo 317 superior cubre todo el universo de hipótesis donde la propiedad inmueble deba fungir como base gravable, siendo por tanto inconstitucional crear tributos nacionales que graven esta propiedad, aún bajo el pretexto de una política fiscal que en todo caso estaría soslayando esta expresa limitación.

Pues bien, a través del artículo 1 del decreto 1838 de 2002 se creó un impuesto de carácter nacional, no municipal. Lo cual se explica así: el artículo es claro al determinar que el impuesto en mención está destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática. Y al decir Presupuesto General de la Nación, en lo tocante a ingresos tributarios, estamos aludiendo con exclusividad a exacciones de estirpe nacional, no territorial. O es que al tenor de la preceptiva vigente se podrían aforar válidamente en el presupuesto nacional tributos territoriales. Claro que no.

Pues como su denominación nítidamente lo indica, el Presupuesto General de la Nación sólo comprende entidades del orden nacional, no territorial. Cosa distinta es que los ingresos corrientes de la Nación constituyan base de cálculo para el giro de las transferencias territoriales, pero eso corresponde a la esfera operativa y de ejecución presupuestal, que no a la del aforo presupuestal.

Como primera conclusión tendríamos entonces que el impuesto creado a través del decreto 1838 de 2002 es de indiscutible carácter nacional.

3.2. Dice la Corte que "(...) el patrimonio es un concepto abstracto elaborado por el legislador con determinados fines en derecho, que puede identificarse de manera autónoma e independiente de los bienes que lo conforman". (El resaltado es mío).

Por su propia fuerza esta afirmación naufraga en los marasmos de la tautología, pues como bien lo acredita la experiencia epistemológica de la humanidad, el concepto es siempre una

abstracción de la realidad que lo origina y determina, con un mediador: el sujeto cognoscente¹³⁴. En lo concerniente a la identificación autónoma e independiente del concepto sólo cabe admitir su separación ontológica en cuanto idea que concibe el entendimiento, tan necesaria a los fines discursivos del conocimiento, como tan arraigada a la realidad que le da vida a través de la mediación humana. De allí que el concepto sólo pueda nacer a condición de que exista la realidad, esto es, si bien entre realidad y concepto pueden haber diferencias ontológicas, es evidente que en cuanto a su génesis éste depende de aquélla, pudiendo posteriormente el concepto, con la mediación del hombre, influir sobre la realidad. Pero en todo caso, la realidad es su fuente prima. No hay concepto sin realidad, y por mucho que evolucione el concepto, como en el caso de los números, hay siempre una realidad de la cual depende en última instancia, de cuya terrenalidad no se puede desligar, a menos que se quiera hacer del concepto una falsa conciencia de la realidad. Por lo mismo, el concepto no se puede asumir como una entidad distanciada o desestimatoria del contenido que la realidad le dispensa, él no puede traicionarla impunemente, ya que tal felonía implicaría a la vez una traición a la esencia de su naturaleza abstracta. El concepto enuncia la realidad y en ella debe abreviar permanentemente, a menos que se quiera aislar y enclaustrar en una torre teórica que ningún resultado práctico le puede ofrecer a la sociedad cognoscente con relación a la cambiante realidad.

En esta dimensión, ciertamente el legislador puede elaborar uno o más conceptos sobre patrimonio, pero lo que no se puede desconocer es que cualquiera que sea el concepto que construya, siempre habrá una ligazón que dará clara noticia sobre la materialidad de la cual depende la existencia de ese concepto, y esa materialidad no es otra -para el sub júdice- que el conjunto de bienes que originan, nutren y determinan el concepto de patrimonio.

Por su parte la Corte dice: “(...) el patrimonio se define como una universalidad jurídica, conformada por un conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Son elementos del patrimonio el activo y el pasivo. La diferencia entre estos elementos forma el haber o el déficit patrimonial (...)”;

Como representación abstracta de la realidad patrimonial, la definición de “universalidad jurídica” tiene un sentido apreciable. Denotando la misma que su estructura ideal está determinada por un conjunto de bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Es decir, la definición se reconoce a partir de sus raíces tanto materiales como pecuniarias.

Ahora bien, no es cierto que el activo y el pasivo sean elementos constitutivos del patrimonio, y mucho menos tratándose del patrimonio bruto. Cosa distinta es que para hallar contable y fiscalmente el patrimonio neto sea necesario restarle al patrimonio bruto el pasivo, por donde el patrimonio neto viene a ser el resultado de esa sustracción, su fruto inmediato. De suerte que sin esa detracción jamás podría surgir el patrimonio neto.

Sobre los mismos presupuestos es igualmente equivocado sostener que la diferencia entre activo y pasivo forma el haber o el déficit patrimonial, toda vez que con arreglo a los principios y reglas contables generalmente aceptados, el activo menos el pasivo da como resultado el patrimonio, que puede ser positivo o negativo, pero no necesariamente deficitario. Asimismo debe observarse que el haber no es un resultado del activo menos el pasivo; antes bien, contablemente el haber es la contrapartida natural del debe, independientemente de las cuentas que se estén afectando en virtud de algún movimiento.

Con todo, sea que hablemos de patrimonio bruto o patrimonio líquido, en el fondo siempre estaremos aludiendo a bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por determinada persona. De lo cual se sigue que los bienes, en cuanto género, comprenden tanto los muebles como los inmuebles.

Por esto mismo resulta sorprendente que la Corte afirme que el cuestionado impuesto grava la riqueza y no la propiedad inmueble. Porque entonces, ¿de qué riqueza estamos hablando, de la real o de la virtual?

Más concretamente, ¿de qué está constituida la riqueza? ¿Cuál es su naturaleza real?¹³⁵

Desde luego que la riqueza está compuesta por bienes, los cuales, a la luz de nuestro Código Civil consisten en cosas corporales o incorpóreas, desdoblándose las corporales en muebles e inmuebles. De suerte que ninguna razón jurídica ni económica le asiste a la Corte para excluir los bienes inmuebles de la riqueza de las personas. A menos que con tal afirmación se quisiera lanzar un mensaje subliminal indicativo de que el 1.2% no puede afectar la propiedad inmueble, caso en el cual habría sido necesario darle un giro a las consideraciones de la sentencia C-876 de 2002, para culminar declarando la exequibilidad del tributo, en el entendido de que no cobija la propiedad inmueble. Fallo que sí habría sido consecuente con los dictados del artículo 317 superior.

Surge otra pregunta: ¿cómo se determina la base gravable del tributo? Pues a partir de la depuración del hecho generador, es decir, restándole a la riqueza de un período gravable los costos, las deducciones y las exenciones. Siendo claro que la riqueza, en tanto hecho generador, está constituida por bienes, y no solamente por los muebles, como erradamente pretende darlo a entender la Corte en su sentencia.

En gracia de discusión, si con arreglo a la postura de la Corte hacemos abstracción de los bienes inmuebles, retirándolos por tanto del hecho generador, ¿en qué cuantía quedaría el recaudo esperado por el Gobierno en trance de estado de conmoción interna? Elemental, pues quedaría en una cuantía irrelevante de cara a las necesidades que alega el Gobierno Nacional.

Sostiene la Corte que el hecho generador del impuesto cuestionado es el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2001, y no los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta (pág. 65).

Primeramente, la Corte está confundiendo hecho generador con base gravable, desconociendo que ésta es el resultado de la depuración de aquél, en el sentido de que el hecho generador, menos las erogaciones y beneficios a que haya lugar, da como resultado la base gravable, que para el caso es el patrimonio líquido. En síntesis, mientras que el hecho generador es el fenómeno económico en bruto (el conjunto de bienes), por su parte la base gravable es el valor neto derivado de ese fenómeno, sobre el cual se aplica la tarifa correspondiente. Lo que a su turno se traduce en que los bienes inmuebles “eventualmente” tomados en cuenta sí hacen parte integral del hecho generador, y por tanto de la base gravable del 1.2%.

O que nos digan, para los efectos del impuesto del 1.2%, ¿qué papel económico juegan “los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta” para la liquidación del patrimonio líquido? Porque si no juegan papel alguno, a guisa de qué se incluyen dentro del hecho generador? ¿Para cumplirle al reino de la abstracción y la virtualidad?

Si en el ámbito de esta hipótesis se retiran del hecho generador los bienes inmuebles, ¿qué podría ocurrir? Varias cosas: a) si junto con los inmuebles el declarante tenía bienes muebles, el cálculo del impuesto se reduciría, incluso de manera cuantiosa; ii) si el

declarante sólo tenía bienes inmuebles, el cálculo del impuesto se reduciría a ceros. De lo cual se concluye que para efectos del impuesto censurado los bienes inmuebles sí juegan un rol, y no cualquiera. No cabe duda de que en el presente asunto los inmuebles desempeñan el papel más destacado, tal como puede apreciarse al tenor de la realidad económica del inventario inmobiliario nacional, que de suyo ostenta colosales cuantías. Por lo mismo, es un ostensible contrasentido aseverar que los bienes inmuebles tenidos en cuenta para la liquidación del impuesto, a pesar de ello, no hacen parte del hecho generador, pues es tanto como decir que la fotografía tomada a la Catedral de Bogotá tuvo como base no la Catedral misma, sino el concepto de catedral. Con inferencias como ésta se puede defender cualquier cosa, por ejemplo, que la riqueza es de éter, y por tanto, que el impuesto del 1.2% afecta el patrimonio como universalidad jurídica, como concepto, y no el valor económico del patrimonio que subyace al impuesto. O sea que da lo mismo, para la determinación del impuesto sobre el patrimonio (1.2%), que existan o que no existan bienes inmuebles, ya que el soporte exclusivo para el impuesto es el concepto de base gravable y no la materialidad económica que constituye la esencia abstracto-económica de la base gravable, la cual no excluye a los inmuebles.

Prosigue la Corte afirmando:

“Es pertinente precisar en este punto, que aunque en la Sentencia C-711 de 2001 esta Corporación señaló que “en el caso de que el Congreso llegare a restablecer el impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble de todos los propietarios del territorio nacional, en la práctica se estaría configurando una violación del artículo 317 de la Carta (...)”¹³⁶, dicha afirmación, que no sobra aclarar constituye un obiter dictum frente a la ratio decidendi de esa sentencia, no contradice lo expresado en el presente caso por la Corte. En efecto cabe recordar que el Decreto 1838 de 2002 no está creando un impuesto nacional de patrimonio sobre la propiedad inmueble, sino que la base gravable del mismo está constituida por el patrimonio líquido de los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002, patrimonio líquido en el que solo (sic) de manera indirecta la propiedad inmueble es tomada como referente, como uno de los elementos que pueden componer el patrimonio bruto del contribuyente, patrimonio bruto al que habrá que restarle el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha para obtener el patrimonio líquido que es sobre el que recae el cobro del impuesto”. (pág. 65).

Sabido es que durante la Edad Media cualquier discusión espinosa se resolvía desenterrando una frase de Aristóteles. Aquí pasa otro tanto, pues, desenvainando dos locuciones latinas, la Corte desconoce y revalúa sin mayores argumentos lo que había concluido en sentencia C-711 de 2001.

A esta posición debo replicar diciendo que el impuesto cuestionado sí es de carácter nacional, dado el aforo que lo sumerge en el Presupuesto General de la Nación, según lo indiqué en párrafos iniciales. Sí grava la propiedad inmueble, y mucho; sin que para nada importe el eufemístico título con que el decreto 1838 de 2002 lo haya querido bautizar, ni los argumentos elípticos con que la Corte lo haya pretendido convalidar. En honor a la verdad, las consideraciones de la Corte privilegian la abstracción sobre la materialidad de los dictados constitucionales, quedando igualmente expósita la demostración de la constitucionalidad declarada.

Cuando la Corte dice que “(...) la base gravable del mismo está constituida por el patrimonio líquido (...)”, no está añadiendo ningún argumento demostrativo de la exequibilidad declarada en torno al tributo del 1.2%, dado que, entre patrimonio líquido y base gravable no hay ninguna diferencia para efectos del restaurado impuesto sobre patrimonio. Con esta frase la Corte no avanza ni un ápice en la sustentación de su fallo, y sí deja un sabor arenoso en la perspectiva de quienes esperaban hallar en la sentencia una argumentación constitucional de mayor nivel pedagógico. Aunque, es posible que con esa afirmación la Corte haya querido subrayar –por una vez más– la prevalencia del patrimonio líquido, como universalidad jurídica, sobre la materialidad patrimonial para efectos de la liquidación del impuesto; solo que se trata de una aseveración íngrima, y por entero, desprovista del necesario arraigo constitucional que requiere la norma demandada para continuar gozando de la presunción de constitucionalidad.

Destaca la Corte que en el patrimonio líquido “(...) sólo de manera indirecta la propiedad inmueble es tomada como referente, como uno de los elementos que pueden componer el patrimonio bruto del contribuyente(...)”.

Con este criterio los bienes muebles y los bienes incorporeales también se tomarían de manera indirecta para constituir el patrimonio bruto, lo cual induce una pregunta: si tanto los bienes corporales como los incorporeales¹³⁷ sólo inciden de manera indirecta, cuáles serían

entonces los elementos que de manera directa integrarían el patrimonio bruto? ¿Las varias especies de éter?

Desde luego que con su dicho la Corte se enfrasca, aún más, en una contradictio ex toto. Cuando a derechas se sabe que, para el tributo en cuestión, el hecho generador está compuesto por bienes en sus valores brutos, es decir, por el patrimonio bruto que es susceptible de incorporar bienes corporales e incorporeales. El cual, una vez depurado deviene en patrimonio neto, que es la base gravable del 1.2%. Depuración que a su vez no se puede tomar como ariete para arruinar el engranaje material y económico que integra y mueve al hecho generador hacia un cometido fiscal que afecta tanto a los bienes muebles como a los bienes inmuebles del sujeto pasivo.

Cierto es que la determinación de todo tributo, en tanto actividad intelectual opera sobre conceptos y guarismos económicos, tanto desde la órbita de los declarantes como de la Administración Tributaria. Pero lo que no se puede válidamente desconocer es que tales conceptos y guarismos tienen como basamento materialidades económicas, bienes, que finalmente resultan afectados dentro de la órbita patrimonial del sujeto pasivo. En efecto, las personas que han venido pagando el impuesto del 1.2% no blasonan de haber sido tocadas únicamente en su universalidad de bienes, como en una suerte de erogación abstracta. Por el contrario, reconocen que merced a su propiedad patrimonial se han visto afectadas en su liquidez, esto es, dándole su dinero al Tesoro Público, que los pesos son bienes muebles; o también, apelando al crédito bancario o extrabancario, con la subsiguiente constitución o incremento del pasivo, que a su turno disminuye el valor del patrimonio contable y fiscal. Contra esta evidencia ¿se podría persistir racionalmente en un tal desconocimiento de la presencia material y económica de los bienes inmuebles dentro de la esfera del hecho generador, y por ende, de la base gravable del 1.2%?

Por supuesto que no. Obsérvese además cómo la aplicación de este impuesto incide negativamente en las proyecciones de inversión de los agentes privados, poniéndose de presente el perfil de ineficiencia que hace del 1.2% un gravamen contrario al artículo 363 constitucional.

Asimismo, ¿qué estructura de progresividad puede entrañar el impuesto del 1.2%? Ninguna.

A este respecto la Corte no se atrevió a decir que el 1.2% satisface el principio de la progresividad que exige el artículo 363 de la Carta Política. Simplemente expresó que “(...) el tributo resulta compatible igualmente con el principio de equidad vertical (...)” (pág. 67).

Pues bien, la equidad tributaria puede ser horizontal o vertical. Sobre la equidad horizontal tenemos destacada noticia a partir de los razonamientos de Aristóteles en la Gran Ética, desde donde ya se vislumbra el carácter inercial o vegetativo que ella encarna, habida consideración de que desde antiguo una misma tarifa determina cuantías impositivas directamente proporcionales al monto de las bases gravables, lo cual es una consecuencia automática en nada representativa de una voluntad política cercana a la justicia distributiva.

Por el contrario, la equidad vertical comporta siempre tarifas diferenciales, con los subsiguientes rangos económicos que ella apareja. De suerte que en esta hipótesis la determinación de la exacción es directamente proporcional al monto de la base gravable y a la tarifa específica. Es decir, quienes se hallen dentro de determinado rango económico deben aplicar una misma tarifa; quienes se hallen en el rango inmediatamente superior deben aplicar la tarifa siguiente, que es superior a la anterior, y así sucesivamente. Siendo ésta, en buen castizo, la dimensión ontológica de la progresividad constitucional.

Dice la Corte que este principio se predica del conjunto del sistema tributario y no de un solo impuesto. Eso es lo que justamente prescribe el artículo 363 superior. Pero también es cierto que el conjunto lo integran las partes, las piezas individuales, los impuestos particularmente identificados, tales como el IVA en tarifa general, que no es progresivo; o el de renta para sociedades, que no es progresivo; o el de timbre nacional en tarifa general, que no es progresivo; o el de “la seguridad democrática”, que tampoco es progresivo.

Donde, como bien se puede constatar, cada uno de estos tributos, en sus respectivos espectros y hechos generadores, ostenta la misma tarifa frente a bases gravables superlativamente desiguales, que por consecuencia no honran el principio de progresividad en el conjunto del sistema tributario que la Corte reivindica. En conclusión, el impuesto del 1.2% no es progresivo, y por lo mismo sí es inconstitucional, pese a que se lo mire de manera individual.

El impuesto se denomina proporcional, progresivo o regresivo, cuando de las rentas altas

absorba relativamente “igual”, relativamente “más” o relativamente “menos” que de las rentas bajas. El ejemplo típico del impuesto proporcional debe ser el impuesto sobre la renta, ya que al aumentar la renta de una persona debe aumentar el porcentaje recaudado.

Una persona que tenga una renta de \$1.200.000 no paga impuesto de renta; quien tenga una renta de \$2.000.000 paga \$112.000 de impuesto, o sea que el porcentaje recaudado de su renta total es 5.6% y el porcentaje que el Estado recaudó por cada peso de más que ganó en comparación con la persona anterior fue de 14 centavos. Quien tenga una renta de 50.000.000 paga el impuesto de \$16.460.000; en esta caso el porcentaje que recaudó el Estado de la renta de esa persona de 32.9% y por cada peso adicional que ganó ya no recaudó 14 centavos sino 50 centavos.

3.2. Finalmente debo agregar que la prohibición implícita que contiene el artículo 317 de la Constitución no le hace concesión alguna al fundamento, al título o ropaje con que se quiera envolver la existencia de algún tributo quebrantador de su mandato. Vale decir, en nada cambian los términos prohibitivos del artículo 317 por el hecho de que el legislador cree un tributo nacional sobre la propiedad inmueble con fundamento en la ocupación de un espacio geográfico o en su explotación económica; que corresponda a un gravamen real o personal; que el sujeto pasivo sea el propietario pleno, el poseedor, el usufructuario o el nudo propietario; que el hecho generador admita o no admita deducciones, por cuanto esto es relativo a la depuración patrimonial, que no a la incompetencia para crear tributos nacionales sobre el patrimonio; o que el sujeto pasivo tenga que responder por valores impositivos superiores al monto del inmueble.

No hay que confundir la competencia constitucional para crear o modificar un tributo, con la operatividad propia de su determinación práctica. La ley no puede alterar el mandato del artículo 317 superior, y mucho menos apelando a reglas propias de la liquidación impositiva, como erradamente lo da a entender la Corte, quien en otro aparte expresa que: “La base gravable del impuesto predial no admite deducciones(...),” (pág. 63).

Otra impropiedad tributaria de la sentencia. Obviamente la base gravable del impuesto predial no puede admitir deducciones si se tiene en cuenta que para obtener cualquier base gravable, esto es, frente a cualquier tributo, previamente se han restado los valores autorizados por la preceptiva rectora. Por donde, siendo la base gravable el resultado de sustraerle a los valores brutos las cuantías autorizadas por las normas, nada le aporta al

debate constitucional la afirmación cuestionada.

Fecha ut supra

JAIME ARAUJO TENTERÍA

Magistrado

1 El texto fue publicado en el Diario Oficial 44. 897 del 11 de agosto de 2002.

2 El término de fijación en lista se surtió entre el 29 de agosto y el 4 de septiembre del año en curso.

3 Artículo 261” 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 periodo gravable”.

4 Intervención de Eduardo Jaramillo Robledo en representación de la Cámara Colombiana de la Construcción.

5 Intervención del ciudadano Gonzalo Ocampo Niño.

6 Intervención de la ciudadana Diana Patricia Bernal Pinzón .

7 “ARTICULO 242. Los procesos que se adelanten ante la Corte Constitucional en las materias a que se refiere este título, serán regulados por la ley conforme a las siguientes disposiciones:

1. Cualquier ciudadano podrá ejercer las acciones públicas previstas en el artículo precedente, e intervenir como impugnador o defensor de las normas sometidas a control en los procesos promovidos por otros, así como en aquellos para los cuales no existe acción pública. (...)”

8 Decretos 712 del 13 de abril de 2002 y 1374 del 2 de julio del mismo año.

9 Los spreads corresponden al sobrecosto que un país debe pagar por su deuda frente a la

tasa de interés que pagan las letras del Tesoro de los Estados Unidos. Es un indicador del riesgo que el mercado asigna a la deuda soberana de cada país.

10 ARTICULO 347. El proyecto de ley de apropiaciones deberá contener la totalidad de los gastos que el Estado pretenda realizar durante la vigencia fiscal respectiva. Si los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno propondrá, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley del presupuesto, la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados.

El presupuesto podrá aprobarse sin que se hubiere perfeccionado el proyecto de ley referente a los recursos adicionales, cuyo trámite podrá continuar su curso en el período legislativo siguiente.

11 Mediante escrito recibido en la Secretaría de la Corporación el 26 de agosto de 2002.

12 Escrito recibido en la Secretaría de la Corporación el 27 de agosto de 2002.

13 De acuerdo con el artículo 38 del Decreto 2067 de 1991 en concordancia con el numeral segundo del artículo 242 de la Constitución en los procesos de revisión automática de la constitucionalidad de los Decretos dictados en ejercicio de las facultades que conceden los artículos 212, 213 y 215 de la Constitución “ Expirado el término de fijación en lista, pasará el asunto al Procurador para que dentro de los diez días siguientes rinda concepto. Presentado el concepto del Procurador, comenzará a correr el lapso de siete días para la presentación del proyecto de fallo, vencido el cual, se iniciará el de veinte días para que la Corte adopte su decisión”

14 Artículo 20. Control de legalidad. Las medidas de carácter general que sean dictadas en ejercicio de la función administrativa y como desarrollo de los decretos legislativos durante los Estados de Excepción, tendrán un control inmediato de legalidad, ejercido por la autoridad de lo contencioso administrativo en el lugar donde se expidan si se tratare de entidades territoriales o del Consejo de Estado si emanaren de autoridades nacionales.

Las autoridades competentes que los expidan enviarán los actos administrativos a la jurisdicción contencioso administrativa indicada, dentro de las cuarenta y ocho (48) horas

siguientes a su expedición.

15 Ver entre otras la Sentencia C-004/92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

16 Idem Sentencia C-004/92 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

17 ARTICULO 213. En caso de grave perturbación del orden público que atente de manera inminente contra la estabilidad institucional, la seguridad del Estado, o la convivencia ciudadana, y que no pueda ser conjurada mediante el uso de las atribuciones ordinarias de las autoridades de Policía, el Presidente de la República, con la firma de todos los ministros, podrá declarar el Estado de Conmoción Interior, en toda la República o parte de ella, por término no mayor de noventa días, prorrogable hasta por dos períodos iguales, el segundo de los cuales requiere concepto previo y favorable del Senado de la República.

Mediante tal declaración, el Gobierno tendrá las facultades estrictamente necesarias para conjurar las causas de la perturbación e impedir la extensión de sus efectos.

Los decretos legislativos que dicte el Gobierno podrán suspender las leyes incompatibles con el Estado de Conmoción y dejarán de regir tan pronto como se declare restablecido el orden público. El Gobierno podrá prorrogar su vigencia hasta por noventa días más.

Dentro de los tres días siguientes a la declaratoria o prórroga del Estado de Conmoción, el Congreso se reunirá por derecho propio, con la plenitud de sus atribuciones constitucionales y legales. El Presidente le pasará inmediatamente un informe motivado sobre las razones que determinaron la declaración.

18 Ver Sentencia C-136 de 1993 M.P. Antonio Barrera Carbonell.

19 ARTICULO 214. Los Estados de Excepción a que se refieren los artículos anteriores se someterán a las siguientes disposiciones:

1. Los decretos legislativos llevarán la firma del Presidente de la República y todos sus ministros y solamente podrán referirse a materias que tengan relación directa y específica con la situación que hubiere determinado la declaratoria del Estado de Excepción.

20 Ver entre otras las Sentencias C-033/93 M.P. Alejandro Martínez Caballero

21 Ver Sentencia C- 802/02 M.P. Jaime Córdoba Triviño.

22 El tercer inciso del artículo 215 al respecto señala “(...)Estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el Estado de Emergencia, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes. En estos últimos casos, las medidas dejarán de regir al término de la siguiente vigencia fiscal, salvo que el Congreso, durante el año siguiente, les otorgue carácter permanente.(...)”.

23 En la Sentencia C-711/01 M.P. Jaime Araujo Rentería La Corporación hizo en efecto claridad sobre el sentido de la expresión contribuciones fiscales o parafiscales en el ordenamiento constitucional. En esa ocasión dijo la Corte: “En este sentido el artículo 338 preservó el principio de legalidad del tributo señalando que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales. Ciertamente es también que el nuevo texto constitucional (el antiguo también) adolece de una antitécnica redacción en lo que hace a la expresión “contribuciones fiscales y parafiscales”, toda vez que la norma debió referirse al género TRIBUTO que de suyo engloba los impuestos, las tasas y las contribuciones. Empero, dentro de un análisis sistemático que incorpora los artículos 150, numerales 10 y 12; 313-4; y 300-4 de la Carta, imperioso es entender que la configuración normativa en comento alude al género tributo, que sin duda se realiza a través de las especies: impuesto, tasa y contribución.”

24 Sentencia C-083/93 M.P. Fabio Morón Díaz

25 Sentencia C-179/94 M.P. Carlos Gaviria Díaz

26 ARTICULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto,

deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.(...)

27 “Históricamente surge a la vida jurídica como garantía política, con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio “no taxation without representation”. Hoy en día es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del estado democrático.” Sentencia C-842/00 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

28 ARTICULO 359. No habrá rentas nacionales de destinación específica.

Se exceptúan:

1. Las participaciones previstas en la Constitución en favor de los departamentos, distritos y municipios.
2. Las destinadas para inversión social.
3. Las que, con base en leyes anteriores, la Nación asigna a entidades de previsión social y a las antiguas intendencias y comisarías.

29 Sentencia C-083 de 1993 M.P. Fabio Morón Díaz.

30 Y en caso de darse aplicación al parágrafo segundo del artículo 38 de la Ley 137 de 1994 que permite conferir facultades en este campo a Gobernadores y Alcaldes, en los términos del inciso segundo de dicho texto constitucional.

31 Sobre el alcance de este inciso ver entre otras las Sentencias C- 149/93 M.P. José gregorio Hernández Galindo, C-926/00M.P. Carlos Gaviria Díaz.

32 Ver al respecto entre otras las sentencias C-1107/01 M.P. Jaime Araujo Renteía, C-261/02 M.P. Clara Inés Vargas Hernández, C-643/02 M.P. Jaime Córdoba Triviño y C-734/02 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

33 Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no

violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

34 Sentencia C-643/02 M.P. Jaime Córdoba Triviño.

35 ARTICULO 317. Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización.

La ley destinará un porcentaje de estos tributos, que no podrá exceder del promedio de las sobretasas existentes, a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios del área de su jurisdicción.

36 Al respecto ver la Sentencia C-275/96 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

37 ARTICULO 294. La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317.

38 En esa ocasión en efecto la Corporación señaló lo siguiente: “Si bien es clara la prohibición constitucional de que la ley conceda exenciones en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, comoquiera que sus rentas tributarias son de su exclusiva propiedad y gozan de las mismas garantías que la propiedad y rentas de los particulares, ha sido el criterio de esta Corte que los preceptos reguladores de la tributación ordinaria -entre ellos, los mencionados- no son aplicables a la tributación que de manera excepcional imponga el Ejecutivo, en ejercicio de las facultades de conmoción interior, para hacer frente a la perturbación del orden público”. Sentencia C-427/93 M.P. Hernando Herrera Vergara.

39 “Artículo 45. Garantía de autonomía de las entidades territoriales. Para asegurar los derechos que corresponden a las entidades territoriales, cuando se trate de recursos o ingresos ordinarios, que a ellas pertenecen, no podrán, durante la Conmoción Interior, afectarse en forma alguna, salvo lo dispuesto por normas constitucionales. Ello no impide, sin embargo, que puedan establecerse especiales controles, en la administración de los recursos de las entidades territoriales”.

40 En esa ocasión la Corte señaló: “De conformidad con el artículo 287 de la Constitución Nacional, las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En ejercicio de ésta se les autoriza para administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, y participar en las rentas nacionales.

La ley no puede conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, como tampoco imponer recargos sobre sus impuestos según lo dispuesto en el artículo 294 de la Constitución, excepto en los casos a que se refiere el artículo 317 del mismo Ordenamiento, que trata sobre la propiedad inmueble, la contribución de valorización y las sobretasas con destino a las entidades encargadas del manejo y conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables (art. 317 C.N.).

La participación de las entidades territoriales en los ingresos corrientes de la Nación está regulada en los artículos 356 y ss. de la Carta, a los cuales habrá de sujetarse el Gobierno durante el estado de conmoción interior, pues es apenas obvio que las normas de la ley suprema no se suspenden durante ningún periodo de excepción.

Los controles especiales que puedan establecerse para que los recursos o ingresos ordinarios de las entidades territoriales no se desvíen de los fines para los cuales están destinados, es una medida con la que se pretende evitar el uso indebido de estos bienes, como sería por ejemplo, su utilización en campañas políticas.

41 ARTICULO 362. Los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares.

Los impuestos departamentales y municipales gozan de protección constitucional y en consecuencia la ley no podrá trasladarlos a la Nación, salvo temporalmente en caso de guerra exterior.

42 Ver Sentencia. C-275 /96, MP. Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

43 Ver sobre el particular las Sentencias C-564 de 1996. M. P. Hernando Herrera Vergara y C-238/97 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

44 Sobre el particular se señaló lo siguiente:

“En opinión del actor, como los bienes inmuebles se incluyen dentro de la base sobre la cual se liquida el impuesto de renta por el sistema de renta presunta, cuando dichos bienes no generan frutos lo que en realidad se está gravando es la propiedad misma, con lo cual se vulnera el artículo 317 de la Constitución Política, según el cual sólo los municipios pueden gravar la propiedad inmueble.

Al respecto encuentra la Corte oportuno reiterar su propia jurisprudencia sentada con respecto al artículo 317 de la Carta en los dos siguientes fallos de los que se transcribe la parte pertinente.

a.) Sentencia C-275 de 1996, M. P. doctor José Gregorio Hernández Galindo: en esta oportunidad, se manifestó: (...)

b.) Sentencia C-564 de 1996. M. P. Hernando Herrera Vergara: En esa ocasión se señaló:

“Ahora bien, a juicio de la Corte, no significa lo anterior que bajo el sistema de la renta presuntiva no puedan ni deban tenerse en cuenta los bienes inmuebles como activos del patrimonio del contribuyente por el hecho de recaer sobre los mismos un impuesto de orden municipal, como lo es el predial. Es que la propiedad como parte integrante del patrimonio del contribuyente, constituye componente esencial del mismo, que es la base para cuantificar el valor del impuesto de renta.

De esta forma, el hecho de que la propiedad inmueble haga parte de los activos del contribuyente que se toma en cuenta para determinar el impuesto de renta, no equivale a que la renta presuntiva se constituya en un gravámen sobre la misma, ni que por ende se

viole el artículo 317 constitucional, como lo entienden los demandantes.

Es importante señalar, igualmente, que a diferencia del impuesto predial que es un gravámen del orden municipal que recae sobre la propiedad inmueble -artículo 317 de la Constitución Política-, la renta presuntiva es un sistema que permite la aplicación de un tributo nacional - el impuesto de renta - que no grava los bienes inmuebles sino que toma del patrimonio líquido o bruto del contribuyente unos estimativos mínimos.

Al respecto, cabe destacar que la Carta Política en el artículo 150-12 señala que el Congreso es el organismo competente para fijar por medio de leyes, los tributos de carácter nacional. Por su parte, el artículo 338 ibidem dispone que en tiempo de paz, solo el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Distritales y Municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

Para el caso de los impuestos nacionales, como el de renta, corresponde al Congreso en forma autónoma definir y fijar los elementos básicos de cada gravámen, “atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal. Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo” (Corte Constitucional - Sentencia No. C-222/95).

De esta manera, ni la Constitución ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio contribuyan a establecer una cifra que, a su turno, sirva de parámetro o referente del impuesto de renta. Este impuesto, como se anotó, se fundamenta en el beneficio o utilidad que se genera a partir del patrimonio del contribuyente, cuyos componentes incluyen los bienes inmuebles.

Por lo tanto, como el objeto de la renta presuntiva es gravar los ingresos o beneficios personales obtenidos al poseerse un determinado patrimonio líquido o bruto, los artículos 93 y 94 de la Ley 223 de 1995 al excluir en forma parcial dos conceptos como los demandados para determinar la renta presuntiva en una determinada cuantía -los primeros \$150.000.000

de activos destinados al sector agropecuario y los primeros \$100.000.000 del valor de la vivienda de habitación del contribuyente-, no violan la Constitución, pues no se está gravando como tal la propiedad privada ni los activos agrícolas sino los presuntos beneficios derivados de ellos, ya que con ello, además, el legislador está aliviando tributariamente a ciertos sectores de la economía nacional en ejercicio de la autonomía que en esta materia goza para desarrollar y hacer efectivos los principios tributarios de justicia, equidad y progresividad.

Así pues, en criterio de la Corte, las normas acusadas se adecúan a uno de los objetivos de la reforma tributaria, cual es el de depurar la renta presuntiva y estimular sectores deprimidos de la producción nacional, como lo son los de la vivienda y la agricultura.

Por consiguiente, el cargo formulado no prospera pues el hecho de que la propiedad inmueble haga parte de los activos del contribuyente sobre los cuales la ley consagró de tiempo atrás la renta presuntiva, no significa que esta constituya un gravámen sobre la propiedad inmueble, que es del resorte exclusivo de los municipios

Resulta pues claro, que esta Corporación ya definió en el fallo últimamente transcrito que la presunción de rentabilidad del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, no vulnera la prohibición constitucional expresada en el artículo 317 de la Carta, aún cuando para determinar dichos patrimonios se haya tenido en cuenta el valor de activos inmobiliarios. Lo anterior por cuanto lo que se grava con el impuesto de renta es siempre la renta, aunque sea presunta, y aun cuando para determinarla se parta del valor de activos patrimoniales que pueden ser bienes inmuebles, lo cual encuentra su fundamento en la función social que se impone a la propiedad en nuestro país.

Adicionalmente hace ver la Corte que los conceptos de base gravable en el impuesto de renta, de patrimonio y de activos inmobiliarios son bien distintos. A pesar de que la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios es, para el caso en el que se liquide por el sistema de renta presuntiva, la magnitud o el valor de esta renta presuntiva obtenida a partir del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso, no se sigue de ello que la base gravable del impuesto sea el patrimonio, ni tampoco los activos inmobiliarios que puedan conformarlo. Al respecto resultan ilustrativos los siguientes conceptos vertidos en la sentencia C-583 de 1996, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa :

“Es decir, la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios será, en el primer caso, la magnitud o el valor de la renta líquida gravable, y en el segundo, la magnitud o el valor de la renta presuntiva, obtenida esta última a partir del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso.

“De lo anterior se desprende que en ninguno de los dos sistemas, la base gravable es el valor del patrimonio del contribuyente. No obstante, debe admitirse que en el sistema de renta presunta, se parte del patrimonio bruto o del patrimonio líquido, según el caso, para llegar a la determinación de la base gravable.

“Ahora bien, el patrimonio líquido, de conformidad con lo prescrito por el artículo 282 de Estatuto Tributario, se obtiene restando del patrimonio bruto poseído en el último día del año gravable, las deudas a cargo del contribuyente en esa misma fecha. Y a su vez, el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año gravable, conforme con el artículo 216 ibídem.

“Así las cosas, no es lo mismo la valoración de un activo patrimonial, que sumado con otros incidirá en el valor del patrimonio bruto del contribuyente, base para la determinación de la renta presunta, que la fijación misma del valor de esta renta presunta, que es lo que realmente constituye la base gravable del impuesto sobre la renta, cuando se liquida de esta manera.

“Todo lo anterior conduce a concluir que el ciudadano demandante confunde la base gravable del impuesto sobre la renta con el valor patrimonial de algunos activos que determinan el patrimonio bruto, uno de los conceptos a partir de los cuales se establece la renta presunta, base gravable del impuesto sobre la renta en algunos casos.”

Resulta entonces, que por cuanto no es posible confundir los conceptos de base gravable en el impuesto sobre la renta, ni siquiera en el caso en el que esta se liquida con base en el patrimonio, con los conceptos de patrimonio y de componentes inmobiliarios del mismo, no puede sostenerse que el impuesto de renta, recaiga directamente sobre la propiedad raíz

En razón de lo anterior debe despacharse como improcedente el cargo formulado por violación del artículo 317 constitucional.” Ver Sentencia C-237/98 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

45 Sobre el concepto de deber constitucional ver, entre otras, las sentencias T-125/94 y SU-747/98 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

46 En el texto del Decreto enviado a esta Corporación por el señor Presidente de la República aparecen las firmas de la totalidad de los señores Ministros, incluidas las de los ministros encargados de los despachos de los Ministerios de Justicia y del Derecho, de Desarrollo Económico y de Trabajo y Seguridad Social. El texto fue autenticado por el Secretario Jurídico de la Presidencia de la República a quien compete de acuerdo con el Decreto 1860 del 26 de julio de 1991, Art. 4o el cumplimiento de esta función.

47 “Artículo 12 vigencia. El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación”. La publicación fue efectuada en el Diario oficial N°44897 del 11 de agosto de 2002.

48 “Artículo 4 El presente decreto rige a partir de su expedición”. El decreto fue expedido el 11 de agosto de 2002., fecha en la que igualmente fue publicado en el Diario oficial N°44897 del 11 de agosto de 2002.

49 Sobre el concepto de deberes constitucionales ver , entre otras, las sentencias C-011/02 M.P. Álvaro Tafur Galvis y C-181/02 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

50 Ver Sentencia C-136/96 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

51 Documentos remitidos a esta corporación por el Secretario General de la Presidencia de la República mediante oficio del 26 de agosto de 2002 en respuesta al oficio OPC125 de la Secretaría General de la Corporación. (folios 43 a 46 del Cuaderno Principal y folios 47 a 85 del cuaderno de pruebas)

52 Ver folios 70 y 71 del Cuaderno de pruebas.

53 Ver folios 72 y 73 del Cuaderno de pruebas.

54 Ver folio 85 del Cuaderno de pruebas.

55/ Decreto 712 del 13 de abril de 2002 y Decreto 1374 del 2 de julio del mismo año.

56 Ver folio 68 del Cuaderno de pruebas.

58 Ver folios 58 y 59 del Cuaderno de pruebas.

59 Sobre el alcance del principio de equidad en materia tributaria ver entre otras, la Sentencia C- 1107/01 M.P. Jaime Araujo Rentería.

60 Artículo 1°. Impuesto para preservar la seguridad democrática. Créase el impuesto destinado a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para preservar la seguridad democrática.

Parágrafo. El impuesto que se crea mediante el presente decreto se causará por una sola vez. .

61 Artículo 2°. Sujetos pasivos. Son sujetos pasivos del impuesto a que se refiere el artículo anterior los declarantes del impuesto de renta y complementarios.

62 Sobre la potestad de configuración en materia tributaria ver la síntesis efectuada en la Sentencia 007/02 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

63 Artículo 3°. Hecho generador. El impuesto que mediante el presente decreto se crea, se causa sobre el patrimonio líquido que posean los sujetos pasivos a 31 de agosto de 2002.

64 Sentencia C-511/96 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

65 Sentencia C-149/93 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

66 Ver al respecto entre otras las Sentencias C-015/93 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-238/97 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

67 Dice el artículo 66 del Código Civil:

“Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

“Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.

“Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean

ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la misma ley rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

“Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.”

68 Ver Sentencia C-238/97 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

69 Sobre el principio de equidad tributaria ver ente otras la Sentencia C-1144/01 M.P. Jaime Cordoba Triviño.

70 Realidad que podrá ser corroborada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en los términos del artículo 10 del Decreto bajo examen.

71 Artículo 4°. Base gravable. La base gravable del impuesto está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que en ningún caso será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001.

Artículo 10. Fraude y control del impuesto. Los contribuyentes que a partir de la vigencia del presente decreto realicen ajustes contables que disminuyan el patrimonio base para la liquidación del impuesto, sin que correspondan a operaciones económicas efectivas y reales, tales como reducción de valorizaciones o provisiones no soportadas en hechos nuevos y reales, entre otras, serán responsables por los delitos en que incurran, de conformidad con lo previsto en las normas penales.

La DIAN establecerá programas prioritarios de control sobre aquellos contribuyentes que declaren un patrimonio menor al patrimonio fiscal declarado o al poseído a 31 de diciembre de 2001, con el fin de verificar la exactitud de la declaración y de establecer la ocurrencia de hechos económicos generadores del impuesto que no fueron tenidos en cuenta para su liquidación. (resaltados fuera de texto)

72 “Parágrafo Se presume, que el patrimonio líquido, base gravable del impuesto no puede ser inferior al valor del patrimonio líquido fiscal a 31 de diciembre de 2001. No obstante lo anterior, de conformidad con lo señalado en el artículo 10 del Decreto 1838 de 2002, las disminuciones del patrimonio líquido podrán originarse en hechos reales que guarden relación de causalidad, proporcionalidad y racionalidad con la actividad productora de renta,

los cuales deberán estar debidamente soportados”

73 Declarada la inexecutable de la expresión en ningún caso el texto de la norma sería el siguiente:

Artículo 4°. Base gravable. La base gravable del impuesto está constituida por el patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002, el cual se presume que (...) será inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001. (subrayas fuera de texto)

74 Artículo 5°. Exclusiones de la base gravable. De la base gravable indicada en el artículo anterior se descontará el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales a 31 de agosto de 2002. Tratándose de las personas naturales, adicionalmente se descontarán los aportes obligatorios a los fondos de pensiones.

En ningún caso, el monto a descontar podrá ser superior al valor que se hubiese podido descontar a 31 de diciembre de 2001.

75 Sobre el principio de equidad en materia tributaria y la doble tributación ver entre otras la sentencia C-485/00 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

76 Ver al respecto la Sentencia C-711 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería.

77 En relación con el juicio de igualdad ver entre otras las sentencias C-530 de 1993 M. P. Alejandro Martínez Caballero, C-412/01 M.P. Jaime Córdoba Triviño, C-586/01 y C-233/02 M.P. Álvaro Tafur Galvis, C-742/01 M.P. Alfredo Beltrán Sierra, con aclaración de Voto del Magistrado Jaime Araujo Rentería.

78 Sobre el conflicto entre principios constitucionales y su resolución de acuerdo con la jurisprudencia ver entre otras las sentencias T-406/92 M.P. Ciro Angarita Barón, C-333/93 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero y C-1441/00 M.P. Fabio Morón Díaz Sobre la prevalencia del principio de equidad sobre el de eficiencia en materia tributaria ver entre otras las sentencias C- 015/93 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C- 409/96 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

79 Artículo 9°. Administración y control del impuesto para preservar la seguridad democrática. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la

administración del impuesto que se crea mediante el presente decreto, para lo cual tendrá las facultades establecidas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro del impuesto. Asimismo, la DIAN queda facultada para aplicar las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario que sean compatibles con la naturaleza del impuesto.

Los intereses moratorios y las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud serán las establecidas en el Estatuto Tributario para las declaraciones tributarias. Cuando no se presente la declaración de este tributo, la Administración Tributaria podrá determinar oficialmente el monto del impuesto a cargo del responsable mediante una liquidación de aforo, tomando como base el valor resultante de aplicar la tarifa correspondiente al patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada, liquidando adicionalmente una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor 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 de la interposición del recurso.

Artículo 10. Fraude y control del impuesto. Los contribuyentes que a partir de la vigencia del presente decreto realicen ajustes contables que disminuyan el patrimonio base para la liquidación del impuesto, sin que correspondan a operaciones económicas efectivas y reales, tales como reducción de valorizaciones o provisiones no soportadas en hechos nuevos y reales, entre otras, serán responsables por los delitos en que incurran, de conformidad con lo previsto en las normas penales.

La DIAN establecerá programas prioritarios de control sobre aquellos contribuyentes que declaren un patrimonio menor al patrimonio fiscal declarado o al poseído a 31 de diciembre de 2001, con el fin de verificar la exactitud de la declaración y de establecer la ocurrencia de hechos económicos generadores del impuesto que no fueron tenidos en cuenta para su liquidación.

80 Ver, entre otras, las Sentencias C-149/93 M.P. José Gregorio Hernández Galindo, C-926/00 M.P. Carlos Gaviria Díaz, C-711/01 M.P. Jaime Araujo Rentería..

81 Cabe recordar al respecto lo dicho por la Corte Suprema de Justicia "Así el código no obstante el plantear a la entrada del libro segundo, como suma división, la clasificación de los bienes en cosas corporales e incorporales (artículo 653) sistematiza luego su preceptiva acerca de la naturaleza de los derechos, conforme al principio de que todos ellos, sean reales o personales, son cosas incorporales (artículo 664). Y es sólo por ello por lo que la noción de patrimonio, que tantas proyecciones tiene en la esfera de la responsabilidad civil y en la de la sucesión mortis causa, puede traducirse en el conjunto de derechos y obligaciones de la persona estimables en dinero". CSJ, Sala de Casación Civil, Sentencia del 13 de septiembre de 1968.

82 Artículo 261.E.T. 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

83 Artículo 264.E.T. Presunción de aprovechamiento económico. Se presume que el poseedor inscrito de un inmueble o quien aparezca como titular de un bien mueble sujeto a inscripción o registro, lo aprovecha económicamente en su beneficio.

84 Sobre los antecedentes y características del impuesto predial ver la Sentencia C-467/93 M.P. Carlos Gaviria Díaz

85 Ver Sentencia. C-275 /96 M. P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

86 Sentencia C- 238/97 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

87 Sentencia C-711 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería.

88 Artículo 6°. Tarifa. La tarifa del impuesto a que se refiere el presente decreto es del 1.2% liquidado sobre el valor del patrimonio líquido poseído a 31 de agosto de 2002.

89 Sobre los límites a la potestad impositiva del estado que impide la existencia de tributos confiscatorios ver entre otras la sentencia C- 364/93 M.P. Carlos Gaviria Díaz.

90 Sobre los conceptos de equidad horizontal y de equidad vertical ver, entre otras, las sentencias C-804/01 M.P. Rodrigo Escobar Gil. A.V. Manuel José Cepeda Espinosa y C-734/02 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

91 Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Corte Constitucional. Sentencia C-409-96. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

92 Artículo 7°. Entidades no obligadas a pagar el impuesto. No están obligadas a pagar el impuesto a que se refiere el artículo 1° del presente decreto, las entidades a que hacen referencia el numeral 1 del artículo 19 y los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario. Tampoco están sujetos al pago del impuesto las entidades que a la entrada en vigencia del presente decreto se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de reestructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999.

93 Ver Sentencia C-485/00. En el mismo sentido ver , entre otras, las sentencias C-341 de 1998, C-291, C-925 y C-1320 de 2000.

94 Sentencia C-222/95 M.P. José Gregorio Hernández Galindo. En el mismo sentido ver la Sentencia C-07/02 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

95 Ver, entre otras las sentencias C- 427/93 M.P. Hernando Herrera Vergara, C- 373/94 M.P. Fabio Morón Díaz.

96 Las entidades en liquidación voluntaria no pueden realizar su objeto social.

Código de Comercio Art. 222 Disuelta la sociedad se procederá de inmediato a su liquidación. En consecuencia, no podrá iniciar nuevas operaciones en desarrollo de su objeto y conservará su capacidad jurídica únicamente para los actos necesarios a la inmediata liquidación. Cualquier operación o acto ajeno a este fin, salvo los autorizados expresamente por la ley, hará responsables frente a la sociedad, a los asociados y a terceros, en forma ilimitada y solidaria, al liquidador, y al revisor fiscal que no se hubiere opuesto.

El nombre de la sociedad disuelta deberá adicionarse siempre con la expresión “en liquidación”. Los encargados de realizarla responderán de los daños y perjuicios que se deriven por dicha omisión.

En caso de liquidación obligatoria el Código de Comercio señala:

Art.. 150.Apertura. El trámite de liquidación obligatoria se abrirá:

1. Por decisión de la Superintendencia de Sociedades adoptada de oficio o como consecuencia de la solicitud de apertura de un proceso concursal .

2. Por terminación del trámite concordatario por falta de acuerdo o por incumplimiento de éste.

3. Cuando el deudor se ausente y haya abandonado sus negocios.

1. La separación de los administradores de la entidad deudora, en los casos previstos en la presente ley

2. La exigibilidad de todas las obligaciones a plazo.

La apertura del trámite liquidatorio del deudor solidario, no conllevará la exigibilidad de las obligaciones solidarias respecto de los otros codeudores.

3. La disolución de la persona jurídica, en tal caso para todos los efectos legales, ésta deberá

anunciarse siempre con la expresión “en liquidación obligatoria”, salvo que dentro del trámite se pacte su continuación, caso en el cual tal medida queda sin efecto.

4. La formación de los activos que componen el patrimonio a liquidar.

5. La remisión e incorporación al trámite de la liquidación de todos los procesos de ejecución que se sigan contra el deudor. Con tal fin se oficiará a los jueces que puedan conocer de procesos ejecutivos contra el deudor.

6. La preferencia del trámite liquidatorio, para lo cual se aplicarán las reglas previstas en el concordato para tal efecto

97 Artículos 96 y ss del Código de Comercio.

98 Sobre la naturaleza, objetivos y características de los acuerdos de reestructuración ver, entre otras, las Sentencias C- 1185/00 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa Carlos Gaviria Díaz , C-586/01 M.P. Álvaro Tafur Galvis, C-1143/01 M.P. Clara Inés Vargas Hernández y C-493/02 M.P. Jaime Córdoba Triviño.

99 Sentencia C-188/98 M.P. José Gregorio Hernández Galindo. En el mismo sentido ver las Sentencias C-183 de 1998 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz , C-711/01 M.P. Jaime Araujo Rentería y C-1297/01 M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

100 subrayas fuera de texto.

101 El régimen tributario especial consiste en una tarifa única del 20% sobre el “beneficio neto” o “excedente”, que se determina tomando la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, y restando el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo -arts 356 y 357 E.T.-.

Así mismo, se establece que el “beneficio neto” o “excedente” está exento de pago del impuesto cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social, que debe corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre que las mismas sean de interés general y a ellas tenga acceso la

comunidad -arts. 358 y 359-.

102 El segundo inciso del artículo 23 del Estatuto Tributario señala que estas entidades no serán contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo.

103 Artículo 19 numerales 2) 3) y 4) del Estatuto Tributario.

104 Sobre el concepto de interés general y la necesidad de verificar en cada caso concreto la validez de su invocación, ver, entre otras, las sentencias T-428 de 1992 M.P. Ciro Angarita Barón, C-539 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz y C-053/01 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

105 Salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica protección ambiental, o programas de desarrollo social.

106 El segundo inciso del artículo 23 del Estatuto Tributario señala que estas entidades no serán contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, cuando no realicen actividades industriales o de mercadeo.

107 Ley 454 de 1998 “por la cual se determina el marco conceptual que regula la economía solidaria, se transforma el Departamento Administrativo Nacional de Cooperativas en el Departamento Administrativo Nacional de la Economía Solidaria, se crea la Superintendencia de la Economía Solidaria, se crea el Fondo de Garantías para las Cooperativas Financieras y de Ahorro y Crédito, se dictan normas sobre la actividad financiera de las entidades de naturaleza cooperativa y se expiden otras disposiciones” Artículo 3º. Protección, promoción y fortalecimiento. Declárase de interés común la protección, promoción y fortalecimiento de las cooperativas y demás formas asociativas y solidarias de propiedad como un sistema eficaz para contribuir al desarrollo económico, al fortalecimiento de la democracia, a la equitativa distribución de la propiedad y del ingreso y a la racionalización de todas las actividades económicas, en favor de la comunidad y en especial de las clases populares.

Parágrafo. El Estado garantizará el libre desarrollo de las Entidades de Economía Solidaria, mediante el estímulo, promoción, protección y vigilancia, sin perjuicio de su natural autonomía.

108 Ver al respecto los artículos 4 y 10 de la Ley 79 de 1988, así como el artículo 6 de la Ley 454 de 1998. Ver igualmente, entre otras, las Sentencias C-210/99 M.P. Fabio Morón Díaz, T 274/00 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

109 Ver Sentencia T 274/00 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz, en el mismo sentido ver Sentencia T-1286/01 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

110 Ibidem Sentencia T 274/00 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

111 ARTICULO 62. El destino de las donaciones intervivos o testamentarias, hechas conforme a la ley para fines de interés social, no podrá ser variado ni modificado por el legislador, a menos que el objeto de la donación desaparezca. En este caso, la ley asignará el patrimonio respectivo a un fin similar.

El Gobierno fiscalizará el manejo y la inversión de tales donaciones.

ARTICULO 189. Corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, Jefe del Gobierno y Suprema Autoridad Administrativa: (...)

26. Ejercer la inspección y vigilancia sobre instituciones de utilidad común para que sus rentas se conserven y sean debidamente aplicadas y para que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores.

112 Artículo 22. Entidades que no son contribuyentes. 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.

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.

Artículo 23. Otras entidades que no son contribuyentes. 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 exalumnos, 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..

Artículo 23-1. No son contribuyentes los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes. 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.

Interprétase 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.

Artículo 23-2. No son contribuyentes los fondos de pensiones y los de cesantías. 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.

113 Dicho régimen está establecido en los artículos 356 a 363 del Estatuto Tributario.

114 El texto en cursiva fue adicionado Ley 633/00 art. 6.

115 Sobre el particular la ley 79 de 1989 -vigente en todos los aspectos que no fueron reformados por la Ley 454 de 1998-, señala concretamente lo siguiente:

ARTICULO 54. Si del ejercicio resultaren excedentes, éstos se aplicarán de la siguiente forma: un veinte por ciento (20%) como mínimo para crear y mantener una reserva de protección de los aportes sociales, un veinte por ciento (20%) como mínimo para el fondo de educación y un diez por ciento (10%) mínimo para un fondo de solidaridad.

El remanente podrá aplicarse, en todo o parte según lo determinen los estatutos o la asamblea general de la siguiente forma:

1. Destinándolo a la revalorización de aportes teniendo en cuenta las alteraciones en su valor real.
2. Destinándolo a servicios comunes y seguridad social.
3. Retornándolo a los asociados en relación con el uso de los servicios o la participación en el trabajo.

4. Destinándolo a un fondo para amortización de aportes de los asociados.

ARTICULO 55. No obstante lo previsto en el artículo anterior, el excedente de las cooperativas se aplicará en primer término a compensar pérdidas de ejercicios anteriores.

Cuando la reserva de protección de los aportes sociales se hubiere empleado para compensar pérdidas, la primera aplicación del excedente será la de establecer la reserva al nivel que tenía antes de su utilización.

ARTICULO 56. Las cooperativas podrán crear por decisión de la asamblea general otras reservas y fondos con fines determinados.

Igualmente podrán prever en sus presupuestos y registrar en su contabilidad, incrementos progresivos de las reservas y fondos con cargo al ejercicio anual.

116 Es por ello que por ejemplo para la vigencia fiscal 2001 el artículo 9 del Decreto 2795 de 2001 incluyó a las entidades cooperativas dentro del listado de contribuyentes con régimen especial que debían presentar declaración de renta y complementarios por el año gravable 2001. Dicho artículo en efecto señaló lo siguiente:

Artículo 9°. Contribuyentes con régimen especial que deben presentar declaración de renta y complementarios. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Estatuto Tributario por el año gravable 2001, son contribuyentes con régimen tributario especial y deben presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a las actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social, que sean de interés general y siempre que sus excedentes sean reinvertidos en la actividad de su objeto social, con excepción de las contempladas en el artículo 23 del mismo Estatuto.

Cuando estas entidades no cumplan las condiciones señaladas, se asimilarán a sociedades limitadas.

2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de captación y

colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.

3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo.

4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas previstas en la legislación cooperativa.

Parágrafo. Las entidades del régimen tributario especial no requieren la calificación del Comité de Entidades Sin Animo de Lucro, para gozar de los beneficios consagrados en la ley. (subrayas fuera de texto).

117 Cabe recordar que la obligación tributaria sustancial emana de la realización u ocurrencia del hecho gravable y que este en todo caso se da en el presente caso, solamente que el Legislador opta por no exigir el pago si se dan las circunstancias a que alude la norma.

Sobre las nociones de declarante, contribuyente, responsable en materia tributaria ver entre otras la Sentencia C- 489/95 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz .

118 Artículo 591. Quiénes deben presentar declaración de renta y complementarios. Están obligados a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1987 y siguientes, todos los contribuyentes sometidos a dicho impuesto, con excepción de los enumerados en el artículo siguiente.

Artículo 592. Quiénes no están obligados a declarar. No están obligados a presentar declaración de renta y complementarios:

1. Los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas que no sean responsables del impuesto a las ventas, que en el respectivo año o período gravable hayan obtenido ingresos brutos inferiores a tres millones de pesos (\$3.000.000) y que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de quince millones de pesos (\$15.000.000). (Valor año base 1990). (Numeral sustituido Ley 49 /90, art. 12) .

2. Las personas naturales o jurídicas, extranjeras, sin residencia o domicilio en el país, cuando la totalidad de sus ingresos hubieren estado sometidos a la retención en la fuente de

que tratan los artículos 407 a 411, inclusive, y dicha retención en la fuente así como la retención por remesas cuando fuere del caso, les hubiere sido practicada.

3. Los asalariados a quienes se les eliminó la declaración tributaria.

4. Los contribuyentes señalados en el artículo 414-1 de este Estatuto. (Numeral Adicionado Ley 223/95, art. 29).

Artículo 593. Asalariados no obligados a declarar. Sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral 1o. del artículo anterior, no presentarán declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, los asalariados cuyos ingresos brutos provengan por lo menos en un ochenta por ciento (80%) de pagos originados en una relación laboral o legal y reglamentaria, siempre y cuando en relación con el respectivo año gravable se cumplan los siguientes requisitos adicionales:

1. Que el patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de quince millones de pesos (\$15.000.000). (Valor año base 1990). (Numeral sustituido Ley 49/90, art. 11).

2. Que no sean responsables del impuesto sobre las ventas.

3. Que el asalariado no haya obtenido durante el respectivo año gravable ingresos totales superiores a doce millones de pesos (\$12.000.000) (Valor año base 1990). (Numeral sustituido Ley 49/90, art. 11).

Parágrafo 1. El asalariado deberá conservar en su poder los certificados de retención en la fuente expedidos por los agentes retenedores y exhibirlos cuando la Administración de Impuestos Nacionales así lo requiera.

Parágrafo 2. Dentro de los ingresos que sirven de base para efectuar el cómputo a que se refiere el inciso 1o. y el numeral 3o. del presente artículo, no deben incluirse los correspondientes a la enajenación de activos fijos, ni los provenientes de loterías, rifas, apuestas o similares.

Parágrafo 3. Para los efectos del presente artículo, dentro de los ingresos originados en la relación laboral o legal y reglamentaria, se entienden incorporadas las pensiones de

jubilación, vejez, invalidez y muerte.

Artículo 594-1. Trabajadores independientes no obligados a declarar. Sin perjuicio de lo establecido por los artículos 592 y 593, no estarán obligados a presentar declaración de renta y complementarios, los contribuyentes personas naturales y sucesiones ilíquidas, que no sean responsables del impuesto a las ventas, cuyos ingresos brutos se encuentren debidamente facturados y de los mismos un ochenta por ciento (80%) o más se originen en honorarios, comisiones y servicios, sobre los cuales se hubiere practicado retención en la fuente; siempre y cuando, los ingresos totales del respectivo ejercicio gravable no sean superiores a ocho millones de pesos (\$ 8.000.000) y su patrimonio bruto en el último día del año o período gravable no exceda de quince millones de pesos (\$15.000.000). (valores año base 1990).

El impuesto sobre la renta para estos contribuyentes será igual a la suma de las retenciones en la fuente que se les haya practicado durante el respectivo año gravable.

Lo dispuesto en los parágrafos 1o y 2o del artículo 593 será aplicable a este tipo de contribuyentes (Ley 49/90, art. 10°)

Artículo 594-2. Declaraciones tributarias presentadas por los no obligados. Las declaraciones tributarias presentadas por los no obligados a declarar no producirán efecto legal alguno. (Modificado Ley 223/95, art. 30).

119 No sobra recordar en efecto que de acuerdo con el artículo 20 de la Ley 137 de 1994 atribuye expresamente competencia a la jurisdicción en lo contencioso administrativo en relación con las medidas de carácter general adoptadas en ejercicio de la función administrativa, durante los estados de excepción. .

120 Artículo 9°. Administración y control del impuesto para preservar la seguridad democrática. Corresponde a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, la administración del impuesto que se crea mediante el presente decreto, para lo cual tendrá las facultades establecidas en el Estatuto Tributario para la investigación, determinación, control, discusión y cobro del impuesto. Asimismo, la DIAN queda facultada para aplicar las sanciones consagradas en el Estatuto Tributario que sean compatibles con la naturaleza del impuesto.

Los intereses moratorios y las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud serán las establecidas en el Estatuto Tributario para las declaraciones tributarias. Cuando no se presente la declaración de este tributo, la Administración Tributaria podrá determinar oficialmente el monto del impuesto a cargo del responsable mediante una liquidación de aforo, tomando como base el valor resultante de aplicar la tarifa correspondiente al patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada, liquidando adicionalmente una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor 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 de la interposición del recurso.

121 La norma se refiere simplemente al “termino de la interposición del recurso” que lógicamente debe entenderse es el recurso de reconsideración a que aluden los artículos 720 y ss del Estatuto Tributario.

122 Sobre esos límites y sobre las características de la potestad sancionatoria en materia tributaria ver, entre otras, las sentencias C-690/96 M.P. Alejandro Martínez Caballero, C-637/00 M.P. Alvaro Tafur Galvis, y C-506/02 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

123 Artículo 580. Declaraciones que se tienen por no presentadas. No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:

- a) Cuando la declaración no se presente en los lugares señalados para tal efecto;
- b) Cuando no se suministre la identificación del declarante, o se haga en forma equivocada;
- d) Cuando no se presente firmada por quien deba cumplir el deber formal de declarar, o cuando se omita la firma del contador público o revisor fiscal existiendo la obligación legal;
- e) Cuando no contenga la constancia del pago del impuesto, en el caso de la declaración del impuesto de timbre.(subrayas fuera de texto).

124 La Corte ha entendido que el poder sancionatorio de la administración, en materia tributaria, está sometido a los principios que rigen la función administrativa (art. 209 C.P.)

la tributación (art. 363 y 95-9 C.P.) y a los derechos fundamentales, en especial el debido proceso administrativo (art. 29C.P.). Ver Sentencias C-690/96 M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-637 /00 M.P. Alvaro Tafur Galvis.

125 Ver, entre otras, la sentencia C-109/95

126 Sentencia C-690/96 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

127 Cabe recordar que el artículo 580 a que se ha hecho referencia se ubica en el capítulo II, sobre “declaraciones tributarias”, del título II sobre “deberes y obligaciones formales”, del libro V del Estatuto Tributario referente al “Procedimiento tributario, sanciones y estructura de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”

128 Artículo 10. Fraude y control del impuesto. Los contribuyentes que a partir de la vigencia del presente decreto realicen ajustes contables que disminuyan el patrimonio base para la liquidación del impuesto, sin que correspondan a operaciones económicas efectivas y reales, tales como reducción de valorizaciones o provisiones no soportadas en hechos nuevos y reales, entre otras, serán responsables por los delitos en que incurran, de conformidad con lo previsto en las normas penales.

La DIAN establecerá programas prioritarios de control sobre aquellos contribuyentes que declaren un patrimonio menor al patrimonio fiscal declarado o al poseído a 31 de diciembre de 2001, con el fin de verificar la exactitud de la declaración y de establecer la ocurrencia de hechos económicos generadores del impuesto que no fueron tenidos en cuenta para su liquidación.

129 Sobre el principio de legalidad en materia penal ver, entre otras, las sentencias C-996/00 M.P. Antonio Barrera Carbonell , C-199/02 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra y C-200/02 M.P. Álvaro Tafur Galvis A.V. Jaime Araujo Rentería.

130 Sobre la noción de tipo penal en blanco ver la síntesis efectuada en la Sentencia C-917/01 M.P. Alfredo Beltrán Sierra. S.V. Jaime Araujo Rentería.

131 Artículo 11. No deducibilidad del impuesto sobre la renta. En ningún caso el valor

cancelado por concepto del impuesto a que se refiere el presente decreto será deducible o descontable del impuesto sobre la renta.

132 Ver Sentencia C-734/02 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa

133 E/CN.4/Sub.2/1982/15, de 27 de julio de 1982, Etude sur les conséquences pour les droits de l'homme des développements récents concernant les situations dites d'état de siege ou d'exception, Relatora Especial Nicole Questiaux.

134 Siguiendo a Kant diríamos que lo que llamados “conocimiento” es una integración de la realidad con nuestras percepciones y categorías de entendimiento.

135 No sería razonable desestimar el amplio y profundo discurso que Adam Smith expresó acerca de la materialidad de la riqueza en su obra “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones” Y mucho menos, desatender las conclusiones de la demoledora crítica que sobre el particular hizo Carlos Enrique Marx en “El Capital”.

136 Sentencia C-711 de 2001 M.P. Jaime Araujo Rentería.

137 Véanse los artículos 653 y 654 del Código Civil.