RECURSOS PARAFISCALES ADMINISTRADOS POR CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR Y LOS DESTINADOS A LA ATENCION DEL DERECHO A LA SALUD, EN LOS TERMINOS DE LA LEY 100 DE 1993-No son objeto de gravamen mediante el impuesto al patrimonio

A fin de establecer si las disposiciones demandadas gravan con el impuesto al patrimonio la totalidad de las rentas manejadas por las Cajas de Compensación Familiar, la Corte examinó la naturaleza jurídica de esas entidades, las actividades que desarrollan y los recursos que manejan, para concluir que, aunque pueden ser interpretadas en el sentido de que gravan todos los recursos, incluidos los parafiscales, tal interpretación se centra exclusivamente en los preceptos demandados, sin atender contenidos constitucionales de los que se desprende, con total claridad, que los recursos parafiscales y los destinados a salud no pueden ser gravados, mientras que sí pueden serlo otros recursos de las Cajas de Compensación Familiar que no sean de índole parafiscal y que no estén directamente destinados a la atención del derecho a la salud en la forma como lo determina la Ley 100 al regular lo concerniente a los planes obligatorios. El carácter normativo de las cláusulas constitucionales impone asumir la segunda interpretación, pues si la Corte prefiriera la primera, desconocería ese carácter normativo, la vinculación de los jueces y de las autoridades administrativas a los contenidos superiores, así como la obligación que tienen los aplicadores de la ley de efectuar una lectura constitucional de las disposiciones que aplican, solución esta que, además, ha sido prohijada de manera reiterada en la jurisprudencia constitucional que ha insistido en que los recursos parafiscales que administran no pertenecen a las Cajas de Compensación Familiar y que no pueden ser gravados, como tampoco pueden serlo los estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud, de acuerdo con lo normado en La Ley 100 de 1993 respecto de los planes obligatorios de salud.

CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR-Naturaleza jurídica

CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR-Funciones

SUBSIDIO FAMILIAR-Beneficiarios

CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR-Recursos que administra/CAJA DE COMPENSACION FAMILIAR-Recursos parafiscales corresponden a un interés legítimo de los trabajadores/CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR-Forman parte del concepto de seguridad social

IMPOSICION DE GRAVAMENES A LAS ENTIDADES QUE HACEN PARTE DE LA SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL-No goza de legitimidad constitucional

La imposición de gravámenes a las entidades que hacen parte de la seguridad social integral, no goza de legitimidad constitucional, en cuanto tiene como efecto excluir o apartar del ciclo del sistema todos aquellos recursos que son imprescindibles para dar estricto cumplimiento a los principios Superiores que propugnan la universalización y eficiente el servicio público de seguridad social

RECURSOS Y EL PATRIMONIO QUE LE PERTENECEN A LA SEGURIDAD SOCIAL-No pueden confundirse dentro de los propios de la entidad que los administra

Referencia: expediente D-9023

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario, tal como fueron modificados por la Ley 863 de 2003, “Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas” y por la Ley 1111 de 2006, “Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Actora:

Ligia Patricia Acero Solano

Magistrado Ponente:

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Bogotá D.C., treinta (30) de octubre de dos mil doce (2012)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, establecida en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, la ciudadana Ligia Patricia Acero Solano demandó la inexequibilidad de los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario, tal como fueron modificados por la Ley 863 de 2003, "Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento y el saneamiento de las finanzas públicas" y por la Ley 1111 de 2006, "Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales" .

Mediante Auto de veintitrés (23) de abril de 2012, el Magistrado Sustanciador decidió admitir la demanda, dispuso su fijación en lista y, simultáneamente, corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para los efectos de su competencia.

En la misma providencia ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso de la República, al Ministro de Justicia y Derecho y al Ministro de Hacienda y Crédito Público, para que, si lo estimaban conveniente, se pronunciaran respecto de la exequibilidad o inexequibilidad de las disposiciones acusadas. De igual forma, en el mencionado Auto se invitó al Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, al Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a los Decanos de las Facultades de Derecho de las Universidades de la Sabana, Católica de Colombia, los Andes y Externado de Colombia, para que, si lo consideraban conveniente, intervinieran dentro del proceso, con el fin de rendir concepto sobre la constitucionalidad de los preceptos demandados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

II. LOS TEXTOS DEMANDADOS

A continuación se transcriben los artículos 17 de la Ley 863 de 2003 y 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003 y en el Diario Oficial No. 46.494 de 27 de diciembre de 2006, respectivamente.

LEY 863 DE 2003

(29 de diciembre de 2003)

Diario Oficial No. 45.415 de 29 de diciembre de 2003

“Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas.”

El Congreso de Colombia

DECRETA:

“(…)

CAPITULO IV

IMPUESTO AL PATRIMONIO

ARTICULO 17. Modifícase el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, con los siguientes artículos:

(…)

(…)

“Artículo 295. Base gravable. La base imponible del Impuesto al Patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1° de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos millones de pesos ($200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación”.

(…)

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

(…)”

LEY 1111 DE 2006

(27 de diciembre de 2006)

Diario Oficial No. 46.494 de 27 de diciembre de 2006

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

El Congreso de Colombia

DECRETA:

“(…)

CAPITULO II

IMPUESTO AL PATRIMONIO

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

“Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

PARAGRAFO. Los contribuyentes podrán imputar el Impuesto al Patrimonio contra la cuenta

de revalorización del patrimonio, sin afectar los resultados del ejercicio".

(…)

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

"Artículo 295. Base gravable. La base imponible del Impuesto al Patrimonio está constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1o de enero del año 2007, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I de este Estatuto excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones de pesos ($220.000.000) del valor de la casa o apartamento de habitación".

(…)"

III. LA DEMANDA

1. Disposiciones constitucionales que se consideran infringidas

La demandante estima que las disposiciones objeto de censura constitucional, contenidas en la Ley 863 de 2003, "Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas" y en la Ley 1111 de 2006, "Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales", contravienen lo dispuesto en los artículos 2, 13, 48, 338 y 363 de la Constitución Política.

2. Fundamentos de la demanda

De manera previa a la formulación de los cargos, la actora hace algunos planteamientos relativos a la procedencia de la demanda, para señalar que en el presente asunto no se configura el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, toda vez que, si bien las normas acusadas ya fueron analizadas y declaradas exequibles por esta Corporación mediante las Sentencias C-889, C-890, C-910 y C-990 de 2004, en ninguna de estas providencias se presentaron los cargos que ahora se proponen ni las proposiciones normativas demandadas.

Adicionalmente, pone de presente que la Corte se declaró inhibida en dos ocasiones. La primera de ellas, en la Sentencia C-1116 de 2004 frente a un cargo de igualdad dirigido contra los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario, tal como fueron adoptados por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 y, la segunda, en la Sentencia C-842 de 2008, frente al cargo de violación del principio de igualdad propuesto contra la Ley 1111 de 2006 que modificó parcialmente la Ley 863 de 2003.

Por otro lado, precisa que es viable el estudio de la presente demanda, por cuanto, a pesar de versar sobre normas ulteriormente modificadas, lo cierto es que las mismas todavía producen efectos jurídicos, ya que, con fundamento en ellas, la DIAN cuenta con la autorización de ejercer sobre las Cajas de Compensación Familiar, entre otras, las siguientes facultades: (i) Exigir el impuesto en estudio causado en los años 2004 a 2010, calculando la base gravable a partir de su patrimonio líquido, sin siquiera excluir los recursos parafiscales destinados a la seguridad social, (ii) cobrar multas por mora en el pago y, (iii) ejercer la jurisdicción coactiva en caso de no pago. Así mismo, indica que las normas sub examine constituyen un obstáculo para que gran parte de los beneficiarios del subsidio familiar perciban algunas de sus prestaciones sociales, dado que, conforme lo dispuesto en ellas, los recursos destinados a la cobertura de programas sociales pasaron a integrar el presupuesto general, con el propósito de financiar la política de seguridad democrática.

A renglón seguido, la demandante se refiere a las principales características de las Cajas en comento, dentro de las que destaca, su naturaleza jurídica, sus funciones y la naturaleza de sus recursos.

En cuanto a la naturaleza jurídica, manifiesta que son “personas jurídicas de derecho privado sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones en la forma prevista en el Código Civil, cumplen funciones de seguridad social y se hallan sometidas al control y vigilancia del Estado en la forma establecida en la Ley”1

En lo que atañe a las funciones que ejercen, señala que las Cajas se dedican a recaudar, distribuir y pagar los aportes destinados al subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), las escuelas industriales y los Institutos Técnicos. Sumado a esto, precisa que estas entidades fueron autorizadas por la Ley 100 de 1993 y la Ley 789 de 2002 para realizar actividades relacionadas con la seguridad

social, tales como, el aseguramiento y prestación de servicios de salud, operación del microcrédito, recreación social, cultural, vivienda, educación y desempleo.

En consecuencia, sostiene que las Cajas de Compensación Familiar destinan los recursos públicos parafiscales a atender distintos programas sociales de la seguridad social, desde el subsidio familiar en dinero o en especie hasta subsidios de salud, desempleo y vivienda. Además, atienden actividades de mercadeo, incluyendo la administración de farmacias. Frente a lo anterior, expresa la demandante, que es precisamente la autorización para realizar actividades diferentes a las de seguridad social la principal razón por la que el legislador estableció que las Cajas se encuentran sujetas al impuesto sobre la renta, pero excluyó del mismo a las rentas parafiscales destinadas a la seguridad social a través del numeral 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario, en atención al mandato constitucional que impide que sean gravados.

A continuación, procede a exponer los cargos en contra de los preceptos demandadas con fundamento en los siguientes argumentos:

PRIMER CARGO: Las normas demandadas violan los artículos 48 y 338 de la Constitución, al destinar los recursos públicos parafiscales administrados por las cajas de compensación a un fin distinto a la seguridad social

La demandante considera que los preceptos acusados vulneran disposiciones constitucionales, por cuanto gravan la totalidad del patrimonio líquido de las Cajas de Compensación Familiar. Sustenta su afirmación en dos razones: la primera consiste en que, con ocasión del impuesto al patrimonio, se destina una porción de los recursos de las citadas entidades para el erario, lo cual contraviene lo dispuesto en el artículo 48 Superior que prohíbe dar un uso diferente a los recursos reservados para las instituciones de la seguridad social y, la segunda, consiste en que se atenta contra una de las características esenciales de las exacciones parafiscales, concretamente, la relativa a la destinación específica, según la cual, dichos recursos, por ser extraídos obligatoriamente de un determinado sector económico, deben ser invertidos en beneficio del mismo, con exclusión del resto de la sociedad.

En relación con las rentas parafiscales que perciben las Cajas de Compensación Familiar, indica que se caracterizan por estar destinadas exclusivamente al sector de los trabajadores,

por cuanto la ley, al imponer a los empleadores la obligación de hacer aportes a las Cajas, establece una contribución a cargo de entidades pertenecientes a un sector económico específico, cuyos fondos se reinvierten en el mismo. Por ende, los recursos administrados por las Cajas no son de su propiedad, sino que corresponden a un interés legítimo de los trabajadores.

De igual manera, asevera que la Corte ha sido enfática al reiterar la prohibición de gravar con impuestos los recursos de la seguridad social y al sostener que es legítimo emplear los recursos parafiscales para propósitos distintos al subsidio, siempre y cuando se atiendan las necesidades de la clase trabajadora en ámbitos como la salud, la nutrición, la educación, la vivienda, el fomento empresarial, la recreación y el mercadeo de productos, pues de esta manera el destino de los recursos parafiscales sigue siendo la seguridad social y los beneficiarios los trabajadores de bajos ingresos.

Así las cosas, en las normas sub examine, al destinarse por medio del impuesto al patrimonio los recursos de los trabajadores, prioritariamente los de bajos ingresos, a un fin diferente a su seguridad social, se incurre en una incuestionable vulneración de los artículos 48 y 338 de la Constitución, que prohíben gravar las rentas parafiscales, incluidas las que administran las Cajas de Compensación Familiar.

SEGUNDO CARGO: LAS DISPOSICIONES DEMANDADAS VIOLAN LOS ARTÍCULOS 13 Y 363 DE LA CONSTITUCION, AL GRAVAR CON EL IMPUESTO AL PATRIMONIO LOS RECURSOS PREVISTOS PARA LA PROTECCION SOCIAL DE LA POBLACION MAS VULNERABLE

Por mandato de la Constitución, el Estado debe brindar protección especial a las personas que se encuentran inmersas en una situación de debilidad manifiesta y promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva.

Refiriéndose concretamente a la demanda sub lite, la accionante recuerda que los trabajadores beneficiarios del subsidio familiar en dinero son los de bajos ingresos, mientras que los beneficiarios del subsidio familiar en especie son personas pobres, es decir, que se encuentran en una situación de debilidad económica. Frente a esto, precisa que el sistema de subsidio familiar cubre actualmente a 20.5 millones de colombianos, de los cuales, 90.2% percibe una remuneración menor a cuatro salarios mínimos legales mensuales vigentes y el 72% de los subsidios de vivienda se focalizan en trabajadores que devengan menos de dos

salarios mínimos.

Bajo ese entendimiento y teniendo en cuenta que el impuesto al patrimonio grava los recursos parafiscales que administran las Cajas de Compensación Familiar, la demandante afirma que el Estado desconoce su deber constitucional de protección a la población vulnerable, contraviniendo así lo dispuesto en el artículo 13 Superior, toda vez que se reducen los recursos que pueden ser destinados a la protección social de los trabajadores, concretamente, a cubrir el subsidio familiar y las actividades dentro de los programas de la seguridad social.

De igual manera, aduce que los preceptos acusados, al gravar con el impuesto al patrimonio las rentas parafiscales que administran las Cajas en mención, infringen el artículo 363 de la Constitución, según el cual, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad y, además, constituyen una medida regresiva del derecho a la seguridad social. Lo anterior, por cuanto la actora, con base en las siguientes razones, considera que los preceptos de la referencia introducen un elemento inequitativo y desfavorable: (i) la extensión del impuesto al patrimonio a las Cajas de Compensación Familiar no tiene en cuenta la capacidad económica de los sujetos gravados, ya que incluye como base gravable rentas parafiscales con destinación específica, de las cuales dichas Cajas, por mandato legal, no pueden disponer para propósitos diferentes a las actividades de seguridad social que beneficien a los empleados de más bajos ingresos de la población colombiana, (ii) las disposiciones acusadas imponen un trato igual para sujetos que lo merecen de manera diferente, puesto que el impuesto al patrimonio afecta el ingreso de dos grupos sociales, por un lado, el de las personas más pudientes que tienen un patrimonio superior a tres mil millones de pesos y, por el otro, el de los empleados que se benefician del subsidio familiar en dinero y en especie, quienes perciben menos de cuatro salarios mínimos, (iii) los preceptos no tienen en cuenta que el fin del impuesto en estudio era gravar a aquellos que poseen un mayor patrimonio, pues indudablemente ese no es el caso de las Cajas de Compensación Familiar, ni de aquellos a quienes está destinado el subsidio familiar. Los preceptos demandados gravan las rentas parafiscales, tal como si fueran patrimonio propio de las Cajas, desconociendo lo manifestado tanto por la Corte como por el Consejo de Estado, en el sentido de que los recursos parafiscales que ellas administran no pueden considerarse como propios, por lo tanto, el impacto del impuesto termina afectando directamente a los trabajadores beneficiarios del subsidio familiar y, (iv) se vulneran los

derechos sociales de los trabajadores, dado que el impuesto en patrimonio genera una ostensible disminución de los recursos destinados a la seguridad social de este grupo social, al gravar las rentas parafiscales contribuidas por los empleadores.

En ese sentido, recuerda que la Corte en Sentencia C-776 de 2003 manifestó que un tributo que afecte a la población más vulnerable, reduciendo su capacidad adquisitiva sin establecer una medida compensatoria, atenta contra los principios de equidad, progresividad y del Estado Social de Derecho.

Finalmente, es de resaltar que la demandante pone de presente que el impuesto al patrimonio fue reintroducido al sistema tributario colombiano en el año 2002, mediante el Decreto 1838 de 2002, establecido posteriormente en reiteradas reformas tributarias y que siempre ha sido concebido como un impuesto a la riqueza y no como una carga para la población más vulnerable.

TERCER CARGO: LAS NORMAS DEMANDADAS VIOLAN EL ARTICULO 13 DE LA CONSTITUCION AL EXCLUIR DEL IMPUESTO AL PATRIMONIO LAS ENTIDADES PREVISTAS EN EL ARTICULO 19, NUMERAL 1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO, PERO NO A LAS CAJAS DE COMPENSACIÓN FAMILIAR

Las disposiciones acusadas modificaron, entre otros, el artículo 297 del Estatuto Tributario. Así las cosas, conforme a lo regulado por estos preceptos, el impuesto en mención grava la totalidad del patrimonio de las Cajas de Compensación Familiar, aun cuando el Estatuto Tributario dispone lo contrario para las entidades a las que se refieren el numeral 1° del artículo 19 y los artículos 22, 23, 23-1 y 23-2 del Estatuto Tributario y las entidades que se encuentren en liquidación, concordato o que hayan suscrito acuerdo de restructuración de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999, las cuales están exentas del impuesto al patrimonio.

Por otro lado, indica que el artículo 292 de Estatuto Tributario, tal como fue modificado por las normas acusadas, dispone que el impuesto al patrimonio fue creado a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del impuesto a la renta, dentro de las cuales se encuentran las Cajas de Compensación Familiar. Sin embargo, el impuesto sobre la renta para las entidades en mención encuentra su limitación en el numeral 2° del artículo 19 del Estatuto Tributario, según el cual, éstas contribuyen únicamente respecto a

los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionada con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Bajo esa óptica, al encontrarse la limitación al impuesto sobre la renta de las Cajas de Compensación Familiar regulada en un numeral diferente al 1° del artículo 19 del Estatuto Tributario que consagra las entidades exentas del impuesto al patrimonio, se configura un trato diferenciado a personas jurídicas en situación semejante, sin buscar un fin legítimo, lo cual atenta contra el artículo 13 Superior.

Adicionalmente, señala que, si bien el legislador tiene la facultad para establecer los tributos y conceder exenciones, la Corte Constitucional en Sentencia C-709 de 1999, indicó que en todos los casos se debe respetar el principio de igualdad.

Por lo anterior, a juicio de la demandante, se presentó un desconocimiento de lo dispuesto en el artículo 13 de la Constitución Política por tres razones: en primer término, porque las Cajas de Compensación Familiar, al igual que algunas entidades exentas del impuesto al patrimonio, no tienen ánimo de lucro, sino que buscan cumplir una actividad social; en segundo término, porque el trato diferenciado no busca un fin legítimo al eximir a ciertas entidades sin ánimo de lucro del impuesto al patrimonio, sin hacer lo mismo con las Cajas y, en tercer término, porque el trato diferenciado no conduce a un fin constitucionalmente legítimo, por el contrario, impide destinar recursos a la satisfacción de necesidades de los trabajadores de bajos ingresos y sus familias. Por lo tanto, estima que el legislador debió eximir del impuesto al patrimonio a las Cajas de Compensación, al menos en los recursos parafiscales afectos al subsidio familiar.

Como consecuencia de lo anterior, aduce que las normas demandadas deben ser declaradas inexequibles, toda vez que no cumplen con los parámetros mínimos de racionalidad que exige el principio de igualdad en el contexto de la legislación tributaria, puesto que, aun cuando el legislador cuenta con una amplia libertad en ese ámbito, la exención del impuesto al patrimonio de entidades sin ánimo de lucro, de las que cumplen funciones de seguridad social y de las que administran recursos fiscales, excepto las Cajas de Compensación Familiar, es irrazonable, ya que no busca ni consigue un fin legítimo por medio del trato diferenciado.

Siendo así, la actora solicita se declare la inconstitucionalidad de la proposición jurídica que conforman las normas contenidas en el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 y los artículos 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006, según la cual, los recursos parafiscales destinados a la seguridad social administrados por las Cajas de Compensación Familiar no están exentos del impuesto en comento y forman parte del patrimonio líquido gravado por este tributo, desconociendo así la prohibición constitucional de gravar recursos parafiscales destinados a la seguridad social y los principios de progresividad, equidad e igualdad, al tratar injustificadamente de manera diferenciada a las Cajas de Compensación Familiar respecto de las demás entidades.

IV. INTERVENCIONES

Vencido el término de fijación en lista, y en cumplimiento de lo ordenado en Auto de veintitrés (23) de abril de dos mil doce (2012), la Secretaría General de esta Corporación informó que, de acuerdo a las comunicaciones libradas, se recibieron los siguientes escritos de intervención:

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Mediante escrito allegado a esta Corporación el 9 de mayo de 2012, el Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Mauricio Piñeros Perdomo, intervino en el trámite de la presente acción, con el fin de solicitarle a la Corte declarar la inexequibilidad de los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario.

De manera previa a la presentación de sus consideraciones sobre los fundamentos de su solicitud, el interviniente hace algunos planteamientos, para señalar que la Corte es competente para decidir acerca de la demanda en estudio, por cuanto no ha operado el fenómeno procesal de la cosa juzgada constitucional en relación con la disposición que permite gravar a las Cajas de Compensación Familiar la totalidad de su patrimonio con el impuesto sobre él, contenida en los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario.

A continuación recuerda que el ingreso de las Cajas son las contribuciones parafiscales que los empleadores les entregan por mandato de la Ley 21 de 1982, liquidadas sobre la nómina mensual de salarios y que deben estar destinadas exclusivamente a cumplir funciones de seguridad social y, por lo tanto, sostiene que bajo ningún entendido, dichas contribuciones

pueden aplicarse al pago de impuestos.

También pone de presente que las disposiciones demandadas, por no distinguir entre el patrimonio formado con ingresos por concepto de contribuciones parafiscales y el formado con otros ingresos o rentas, gravan la totalidad del patrimonio e infringen lo dispuesto tanto en el artículo 48, como en el artículo 338 Superior por dos razones. La primera, porque se destinan los recursos de la seguridad social a finalidades diferentes y, la segunda, porque se altera la característica de destinación específica de la contribución parafiscal, la cual, en el presente caso, es la seguridad social. Esta situación es contraria a la regulada en el numeral 2° del artículo 19 del Estatuto Tributario, que dispone que las Cajas son contribuyentes del impuesto sobre la renta solo respecto de los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, es decir, no están obligadas a contribuir sobre los ingresos de actividades relativas a la salud, educación, recreación y desarrollo social.

En cuanto al cargo basado en el desconocimiento del artículo 13 Superior, señala que al destinar recursos de la seguridad social que benefician a trabajadores de medianos y menores ingresos al pago de un impuesto, se da a las Cajas un tratamiento igual al de contribuyentes con actividades con ánimo de lucro, distintas de las que a ellas se les asignaron, lo cual transgrede el derecho a la igualdad, pues no se distingue entre las funciones relativas a la seguridad social que ampara a las personas vulnerables en mayor grado, propias de las Cajas y, las actividades de los demás contribuyentes. Por tal motivo, a estas entidades se les debe dar un trato diferente, excluyendo de la base del impuesto al patrimonio de las Cajas el valor patrimonial neto del que poseen, no para sí, sino para desempeñar esas funciones de seguridad social.

Agrega que los preceptos acusados también vulneran lo dispuesto en el artículo 363 de la Constitución, en relación con el numeral 9 del artículo 95 Superior, referente al deber de contribuir dentro de conceptos de justicia y equidad, debido a que resulta inequitativo que, dirigida la actividad de las Cajas a proteger a esas personas, se les grave de igual manera a como se grava a quienes obran en su propio interés.

2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante escrito remitido a esta Corporación el

17 de mayo de 2012, intervino en el proceso de la referencia, para defender la constitucionalidad de las normas acusadas, de conformidad con los argumentos que a continuación se reseñan.

Quien aduce la representación de dicha entidad, expresa, en primer lugar, que en la presente demandada se configura el fenómeno de cosa juzgada formal y absoluta en relación con los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario, tal como fueron modificados por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, los cuales regulan la creación del impuesto al patrimonio y su base gravable para los años 2004, 2005 y 2006, por cuanto fueron objeto de estudio constitucional en Sentencia C-1116 de 2004, consistente en la supuesta violación del principio de igualdad. En dicha ocasión, la Corte se declaró inhibida para resolver, teniendo como fundamento la imposibilidad de encontrar una omisión legislativa respecto de los preceptos acusados. Así las cosas, la interviniente considera que al ser el fundamento de la presente demanda la posible inexequibilidad de los artículos en relación con la exclusión de ciertas entidades, entre esas, las Cajas de Compensación Familiar, respecto del impuesto al patrimonio, existe una decisión previa de la Corte que excluye el estudio constitucional de las disposiciones referidas.

Adicionalmente, indica que también se presenta el fenómeno de la cosa juzgada material absoluta en torno a los artículos 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006, toda vez que la Corte mediante Sentencia C-842 de 2008 se pronunció acerca de una demanda en contra de los artículos 25 al 30 de ley en comento por la supuesta violación del principio de igualdad, en relación con el problema de la exclusión o no sujeción de ciertos sujetos pasivos del impuesto sobre el patrimonio.

Así las cosas, advierte que el estudio de la presente demanda se debe restringir exclusivamente al artículo 297 del Estatuto Tributario, el cual establece las entidades no sujetas al impuesto al patrimonio.

Sostiene al respecto que, en Sentencia C-1116 de 2004, la Corte estimó que la acción de inconstitucionalidad en contra de este artículo se debe formular en el contexto de una omisión legislativa, según los criterios definidos por la jurisprudencia constitucional.

Con fundamento en lo anterior, la interviniente procedió a verificar el cumplimiento de los requisitos propios de los cargos por omisión legislativa y

concluyó que en el presente caso se configura el fenómeno de omisión legislativa absoluta al no haberse incluido a las Cajas de Compensación Familiar en el artículo 297 del Estatuto Tributario, es decir, dentro de las entidades no sujetas al impuesto al patrimonio. Agrega que el considerar a la omisión en comento como de carácter absoluto y no relativo, tiene como fundamento que ninguna de las entidades que gozan de la misma calidad tributaria de las Cajas, es decir, las consagradas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, fueron exentas del impuesto al patrimonio.

Por lo anterior, la actora debió tener en cuenta los criterios de procedencia de los cargos de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa, los cuales imponen una argumentación puntual. Sin embargo, en la presente demanda se omitió su cumplimiento, toda vez que ni siquiera se aludió a la configuración del cargo mencionado, razón por la cual la interviniente estima que la Corte debe declararse inhibida.

La representante del Ministerio de Hacienda y Crédito Público afirma que el Congreso al decidir, en uso de su amplia facultad configurativa en materia tributaria, excluir del artículo 297 del Estatuto Tributario a las entidades señaladas en el artículo 19-2 ibídem, incurrió en una omisión legislativa absoluta. Sin embargo, la interviniente solicita a la Corte Constitucional declararse inhibida, puesto que la actora ni siquiera aludió a la configuración de esta omisión.

Se refiere a continuación la interviniente al cargo relacionado con la violación del artículo 48 de la Constitución Política, para señalar que los preceptos acusados no establecen una destinación distinta de los recursos de la seguridad social recibidos por parte de las Cajas de Compensación Familiar, puesto que los recursos parafiscales administrados por ellas, al no hacer parte de su patrimonio bruto, tampoco lo son del cálculo para la obtención del patrimonio líquido, que es la base gravable del impuesto al patrimonio, conforme lo dispuesto en el artículo 295 del Estatuto Tributario.

En torno a la vulneración del artículo 363 Superior, sostiene que los preceptos normativos acusados no desconocen el principio de equidad y de capacidad contributiva de los trabajadores de menores ingresos, toda vez que los aportes que el empleador realiza a las Cajas de Compensación Familiar en ningún momento forman parte de una cuenta particular de sus trabajadores actuales, sino que se integran a una finalidad especial general. Además,

indica que las Cajas de Compensación no pueden ser consideradas en la misma condición que los trabajadores beneficiarios del subsidio familiar, o beneficiarios de sus servicios sociales.

Prosigue su exposición señalando que en cuanto al cargo basado en la violación del artículo 13 Superior, las disposiciones acusadas no desconocen el principio de igualdad. Añade que, a diferencia de lo sostenido por la demandante, no existe un mismo supuesto de hecho entre las entidades exentas del impuesto al patrimonio y las Cajas de Compensación Familiar, en razón a que las primeras corresponden a dos categorías, por un lado, las no contribuyentes del impuesto de renta y, por el otro, las del régimen tributario especial y entidades en liquidación, concordato y reestructuración.

Por lo tanto, asevera que la norma podría considerarse inconstitucional si eximiera del impuesto al patrimonio a entidades que se encuentran en el mismo supuesto de hecho al de las Cajas de Compensación Familiar, como las demás consagradas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario para efectos del impuesto sobre la renta. Por ende, al encontrarse estas últimas también gravadas con el impuesto en comento, no se configura una violación al artículo 13 Superior.

3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante apoderada, presentó escrito orientado a oponerse a las pretensiones de la demanda, debido a que considera que las disposiciones acusadas se ajustan a la Constitución Política.

A juicio de la interviniente, la imposición de un gravamen sobre el patrimonio de las Cajas de Compensación Familiar no implica vulneración a la prohibición constitucional de destinar los recursos de las instituciones de la seguridad social a otros fines, por cuanto los recursos de las Cajas en mención, al no guardar relación directa con la prestación de servicios de salud ni estar destinadas a la generación de ingresos que permita la subsistencia digna de los individuos o sus familias, pueden gravarse.

En cuanto hace al cargo por violación al principio de igualdad por la exclusión de algunas entidades del impuesto al patrimonio, la interviniente precisa que la Corte Constitucional ha

reiterado que la potestad otorgada al legislador es tan amplia que le permite crear gravámenes y fijar los elementos del tributo atendiendo a la política tributaria definida por la misma ley, siempre y cuando no se oponga a los preceptos constitucionales. De la misma manera, indica que dicha potestad le permite al Congreso modificar o extinguir los tributos y consagrar exenciones.

Para concluir, aclara que las normas demandadas obligan a tributar a las Cajas de Compensación Familiar, únicamente sobre su patrimonio líquido, el cual no se encuentra dentro de la prohibición constitucional.

4. Universidad Externado de Colombia

Julio Roberto Piza Rodríguez, en calidad de Director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, intervino en el trámite de la acción, mediante la presentación de un escrito en el que solicitó que se declarara la exequibilidad de las disposiciones acusadas.

En cuanto al cargo por violación de la destinación específica que tienen los recursos de la seguridad social, debido a que el legislador no previó una norma especial de base gravable para las Cajas de Compensación Familiar en el impuesto al patrimonio para las vigencias 2007 a 2010, el interviniente considera conveniente realizar algunas estimaciones preliminares.

En primer lugar, señala que, según la jurisprudencia constitucional, concretamente las Sentencias C-341/07, C-655/03 y C-828/01, el patrimonio de las Cajas al no corresponder exclusivamente a la seguridad social, se puede gravar con el impuesto al patrimonio. En segundo lugar, indica que el impuesto al patrimonio no grava ingresos y, en tercer lugar, aduce que, de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 48 Superior, aquello que no se puede gravar con tributos es lo relativo a los ingresos de la seguridad social.

Bajo esa óptica, afirma que el patrimonio de las Cajas al no corresponder exclusivamente a recursos de la seguridad social, se puede gravar con el impuesto citado, mientras que, los recursos de la seguridad social que hacen parte del activo de dichas Cajas, no pueden ser objeto de gravamen.

Con base en los anteriores argumentos, considera que se configura una omisión legislativa en la estructuración de la base gravable del impuesto al patrimonio para las entidades en comento, por cuanto éstas perciben recursos de la seguridad social que pueden integrar su patrimonio líquido. Así las cosas, estima que le corresponde a la Corte Constitucional establecer si dicha omisión resulta violatoria del artículo 48 Superior.

A renglón seguido, expresa que la omisión planteada es de carácter relativo, toda vez que el legislador, al expedir los preceptos acusados, se abstuvo de precisar esta consideración en aras de proteger el mandato constitucional.

Por lo tanto, aconseja a la Corte aclarar que las autoridades pueden hacer en su aplicación que prevalezcan los preceptos constitucionales o impedir, mediante una sentencia, que los recursos en caja, bancos o cuentas por pagar que tengan las Cajas y que provengan del Sistema de Seguridad Social no integren la base del impuesto al patrimonio para los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010.

En cuanto al planteamiento de la demandante sobre una supuesta violación de los principios de igualdad y equidad, debido a que las normas acusadas excluyeron del impuesto al patrimonio de las vigencias 2007 a 2010 a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, pero no señalaron dentro de este beneficio a las Cajas de Compensación Familiar, el interviniente estima que esta diferenciación no es inconstitucional, toda vez que la situación real de aquellas no es comparable con la de estas últimas

Destaca, por otra parte, que la razón por la cual las Cajas en estudio se encuentran sujetas tanto al impuesto a la renta como al del patrimonio, es precisamente, la circunstancia que a dichas entidades se les ha otorgado la autorización para realizar actividades diferentes a las de seguridad social.

Finalmente, asevera que, aun cuando considera que los artículos demandados son exequibles, la Corte puede aclarar que ellos no impiden la protección del mandato constitucional sobre los recursos de seguridad social, en su aplicación por parte de las autoridades administrativas, con el propósito que las Cajas de Compensación Familiar en la parte de su patrimonio que provenga del sistema de seguridad social, no sea gravado con el impuesto al patrimonio para las vigencias 2007 a 2010.

5. Congreso de la República de Colombia

El Congreso de la República de Colombia intervino a través de apoderado, quien solicitó a la Corte declarar la exequibilidad de las normas acusadas, por considerar que los artículos demandados no atentan contra la prohibición prevista en el artículo 48 Superior, ni contra el derecho a la igualdad, ni contra los principios de equidad y progresividad en que se fundamenta el sistema tributario.

Por otro lado, destaca que la Ley 21 de 1983 determinó las funciones que pueden desarrollar las Cajas de Compensación Familiar, las cuales son, principalmente, las de administración de los recursos del subsidio familiar, salud, educación y desarrollo social.

Igualmente, precisa que por medio de la Ley 789 de 2002, el legislador permitió que las Cajas de la referencia desempeñaran actividades industriales, comerciales y financieras, tales como: (i) invertir en los regímenes de salud, riesgos profesionales y pensiones, (ii) participar en el mercadeo social, (iii) participar e invertir en el sistema financiero, cuya actividad principal sea las operaciones de microcrédito y, (iv) turismo vacacional.

En consecuencia, los artículos 19 y 19-2 del Estatuto Tributario dispusieron que las Cajas de Compensación Familiar son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, respecto de los ingresos que perciban por las actividades industriales, comerciales y financieras, más no de los ingresos que perciban de las actividades de salud, educación, recreación y desarrollo social. Precisa que, debido a lo anterior, las Cajas están gravadas por el impuesto al patrimonio, respecto de las nuevas actividades que pueden desarrollar.

En síntesis, considera que las normas acusadas no transgreden la Constitución Política, por cuanto si bien los recursos parafiscales se mantienen incólumes y en ningún caso resultan gravados como aduce la actora, ni se vulnera su destino o finalidad, cual es el mejoramiento de la seguridad social de sus beneficiarios.

6. Intervención del ciudadano Luis Guillermo Segura Gutiérrez

El ciudadano Luis Guillermo Segura Gutiérrez, mediante escrito de 14 de mayo de 2012, intervino en la presente causa con el fin de expresar el apoyo a las pretensiones de la demanda de inconstitucionalidad.

Dicho ciudadano considera que el legislador, al incluir a las Cajas de Compensación Familiar como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, debió aclarar que éstas sólo eran contribuyentes con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas en salud, educación, recreación y desarrollo social, tal como lo estableció en el numeral 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario, en el que reguló el impuesto a la renta.

A juicio del interviniente, las normas demandadas transgreden el artículo 363 Superior, por cuanto gravan con el impuesto al patrimonio los recursos destinados a los sectores más vulnerables de la población.

Respecto de la violación del principio a la igualdad, sostiene que los preceptos normativos acusados desconocen tal principio al excluir del impuesto al patrimonio a entidades que se encuentran en situaciones fácticas comparables con las Cajas, tales como, las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y no hacer lo mismo con aquellas.

Adicionalmente, solicita a la Corte Constitucional que declare no sólo la inexequibilidad o la constitucionalidad condicionada de los preceptos demandados, sino que también disponga que la decisión tiene efectos retroactivos, toda vez que, conforme al artículo 45 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, se infiere que, aunque por regla general los fallos de la Corte Constitucional tienen efectos hacia el futuro, ésta puede disponer que los mismos sean retroactivos.

Lo anterior con miras a subsanar las inequidades que se cometieron bajo la vigencia de las disposiciones en estudio y a que se ordene la devolución, a favor de las Cajas, de los dineros percibidos por concepto de impuesto al patrimonio, ya que éstos son de la seguridad social.

7. Intervención de la ciudadana Claudia Rodríguez Rincón

La ciudadana Claudia Rodríguez Rincón, mediante escrito de 17 de mayo de 2012, solicita se declare la inexequibilidad de las disposiciones acusadas por resultar contrarias a la Constitución Política e impedir que las Cajas de Compensación Familiar realicen su objeto social con el alcance necesario.

Según la interviniente, la circunstancia de que las Cajas estén sujetas al impuesto al

patrimonio de la forma como lo disponen los preceptos acusados genera un impacto social negativo sobre la prestación de servicios, ya que éstas se ven obligadas a provisionar recursos para el pago de un mayor impuesto al patrimonio que el que les correspondería si su base gravable estuviera atada a la base del impuesto de la renta, o si el patrimonio correspondiente a los recursos parafiscales estuviera excluido de su cómputo.

Agrega que algunos de los servicios que se ven ampliamente afectados en razón a lo dispuesto por los preceptos demandados son la educación y la recreación, ya que al utilizarse los recursos provenientes de exacciones parafiscales destinados a la seguridad social de las familias de bajos ingresos al pago del impuesto al patrimonio, se limita la ampliación potencial de su cobertura.

Finalmente, es de anotar que los ciudadanos Norma Liliana Lozada Bernal, Filia Marcela Guevara Guevara, Diana Patricia Rondón Cepeda, Ruth Yaneth Mondragón Castañeda, Mayerly Alexandra Lozano Méndez, Dora Liliana Mora Calderón, Juan Felipe Sanmiguel Botero y César Julio Soto Pérez se hicieron partícipes de la causa suscitada a propósito de la acción pública de inconstitucionalidad ejercida contra los artículos 17 de la Ley 863 de 2003 y 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006 y, en consecuencia, manifestaron que han sido beneficiarios de los servicios prestados por las Cajas de Compensación Colsubsidio y Cafam, específicamente, del subsidio familiar y los relativos a recreación, cultura y deporte, los cuales indudablemente han contribuido al mejoramiento de su calidad de vida.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El señor Procurador General de la Nación, mediante concepto No. 5384, del 12 de junio de 2012, solicitó a la Corte Constitucional que declare la exequibilidad de las disposiciones acusadas:

De manera previa el Jefe del Ministerio Público precisó que, si bien los preceptos acusados rigieron hasta el 2010, éstos todavía producen efectos jurídicos respecto de los procesos coactivos y las reclamaciones judiciales que sobre el pago del tributo se adelantan, así como también respecto de las declaraciones extemporáneas que se lleguen a presentar. Además, indicó que en la presente demanda no se presentó el fenómeno de la cosa juzgada, puesto que, aun cuando las normas demandadas fueron objeto de análisis de fondo por la Corte en Sentencias C-910 de 2004, C-990 de 2004 y C-809 de 2007, en ninguna de estas

providencias se presentaron cargos como los contenidos en la demanda bajo estudio.

Así mismo, indica que el subsidio familiar no tiene origen, sustento ni legitimidad en la seguridad social, por cuanto es una institución enmarcada en la relación laboral, por tratarse de una prestación social que se financia por medio de aportes legales que deben hacer los empleadores. Por ende, sus recursos, tal como lo manifestó la Corte en Sentencia C-341 de 2007, no se rigen por el principio de destinación específica.

Agrega que la circunstancia de que los preceptos demandados incluyan a las Cajas de Compensación Familiar como sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, no transgrede el texto superior, toda vez que los recursos parafiscales recaudados por dichas entidades no hacen parte de su patrimonio.

Explica que no forman parte de su patrimonio bruto por estar destinados a propósitos específicos, mientras que, los recursos que perciben en razón a su instalación, administración, funcionamiento y a modo de contraprestación por su actividad integran su patrimonio, ya que son ingresos propios. Agrega que el patrimonio bruto determina el valor del patrimonio líquido del contribuyente que, a su vez, constituye la base gravable del impuesto al patrimonio.

Para concluir, sostiene que la actora omitió realizar una argumentación clara acerca de la posible vulneración del principio de igualdad por las disposiciones demandadas.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

1. La Competencia

De conformidad con lo establecido en el artículo 241-4 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para decidir sobre la demanda de la referencia, toda vez que la demandante ha acusado disposiciones de ley.

2. Las disposiciones demandadas, los cargos esgrimidos y la cuestión debatida

La ciudadana Ligia Patricia Acero Solano presentó demanda de inconstitucionalidad en contra

de los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario, en la forma como fueron modificados por los artículos 17 de la Ley 863 de 2003 y 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006.

La Ley 863 de 2003 establece “normas tributarias, aduaneras, fiscales, y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”, mientras que la Ley 1111 de 2006 “modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

Mediante el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 fueron modificados los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario referentes al impuesto al patrimonio, la base gravable y el señalamiento de las entidades no sujetas al impuesto al patrimonio. Por su parte, los artículos 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006 modificaron, respectivamente, los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario en lo atinente al impuesto al patrimonio y a la base gravable.

Tratándose del impuesto al patrimonio, el artículo 25 de la Ley 1111 de 2006 lo estableció por los años gravables 2007, 2008, 2009 y 2010, en tanto que el artículo 28 precisó que la base imponible estaba constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente, determinado según lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, excluyendo el valor patrimonial neto de las acciones o aportes poseídos en sociedades nacionales, así como los primeros doscientos veinte millones del valor de la casa o apartamento de habitación.

La demandante considera que las disposiciones acusadas vulneran los artículos 2, 13, 48, 338 y 363 de la Constitución y al efecto manifiesta que al regular el impuesto al patrimonio y definir la base gravable como el patrimonio líquido del contribuyente, el legislador incluyó todos los recursos de las Cajas de Compensación Familiar que, en consecuencia, no quedaron eximidas del mencionado impuesto, lo que significa que fueron gravados recursos públicos provenientes de exacciones parafiscales y, por lo mismo, exclusivamente destinados a la seguridad social.

Con fundamento en la anterior afirmación, en la demanda se formulan tres cargos en contra de las disposiciones tachadas de inconstitucionalidad. En primer lugar se aduce la violación del artículo 48 superior, de acuerdo con cuya voces, no es posible destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de seguridad social para fines diferentes a ella y la del artículo 338 de la Carta que alude a las contribuciones parafiscales que, conforme el entendimiento de la actora, habrían sido gravadas, con total desconocimiento de su destinación específica

en beneficio del sector integrado por los trabajadores.

En segundo término, la demandante sostiene que al gravar con el impuesto al patrimonio recursos destinados “a la protección de derechos sociales”, para dedicarlos a la financiación de actividades de orden militar, “en el contexto de la política de orden público, denominada seguridad democrática”, resultan vulnerados los artículos 13 y 2 superiores, porque se incumple la obligación de proteger a las personas que, por su condición económica, física o mental, se encuentran en circunstancias de debilidad manifiesta y también el artículo 363 de la Constitución, pues al gravar las contribuciones parafiscales se introdujo en el sistema tributario un elemento que lo torna inequitativo y regresivo.

Finalmente, la actora estima que el legislador violó el principio de igualdad, por cuanto excluyó del impuesto al patrimonio a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, en tanto que incluyó como sujetos obligados a las Cajas de Compensación Familiar, siendo que ambos supuestos son comparables y que no hay principio de razón suficiente para diferenciarlos.

La Corte observa que los dos últimos cargos dependen de lo que se decida respecto del primero, ya que descansan sobre la afirmación de conformidad con la cual los preceptos censurados gravan con el impuesto al patrimonio todos los recursos de las Cajas de Compensación Familiar que, a juicio de la actora, cumplen funciones de seguridad social y, señaladamente, las rentas parafiscales, cuya destinación específica no puede ser variada por el legislador.

En este orden de ideas, si se concluye que la razón no le asiste a la demandante, habrán perdido su fundamento las dos últimas acusaciones, pero, si, por el contrario, se llega a concluir que las disposiciones acusadas gravan recursos que constitucionalmente no pueden ser gravados, será menester entrar a examinar las acusaciones restantes que, conforme se ha señalado, parten de este supuesto.

A la Corte le corresponde, entonces, examinar el primer cargo formulado en la demanda y determinar si los preceptos demandados gravan recursos manejados por las Cajas de Compensación Familiar que tengan destinación exclusiva a la Seguridad Social y, en caso afirmativo, resolver sobre la constitucionalidad con base en las tres acusaciones planteadas en el libelo demandatorio.

3. Cuestiones preliminares

3.1. Sin embargo, antes de adelantar este análisis es importante puntualizar que, en relación con lo que ahora se examina, no se configura el fenómeno procesal de la cosa juzgada constitucional y que los preceptos censurados todavía producen efectos jurídicos, lo cual autoriza el eventual análisis de su constitucionalidad.

Aun cuando en la intervención presentada en representación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se plantea que en relación con el análisis constitucional de los preceptos demandados ha operado el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, cabe precisar que la actora ha puesto de presente que su demanda admite el análisis, ya que en la Sentencia C-889 de 2004 la Ley 863 de 2003 fue declarada exequible en relación con el cargo consistente en que en su trámite se había vulnerado el artículo 165 de la Constitución y en la Sentencia C-890 de 2004 también fue declarada exequible por cargos distintos a los ahora esgrimidos, como que también fueron planteados por vicios de forma.

Adicionalmente, en la Sentencia C-1116 de 2004 la Corte se inhibió respecto de un cargo sobre vulneración del principio de igualdad, aducido en contra de los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario, modificados por el 17 de la Ley 863 de 2003, e igual decisión inhibitoria se produjo en la sentencia C-842 de 2008 frente a un cargo por violación del principio de igualdad, propuesto en contra de los artículos 25 a 30 de la Ley 1111 de 2006.

En armonía con el concepto emitido por el Señor Procurador General de la Nación, cabe afirmar que “en ninguna de estas sentencias se presentaron cargos como los contenidos en la demanda sub examine, por lo cual no se configura el fenómeno de la cosa juzgada”.

3.2. En cuanto hace a la producción de efectos jurídicos por las disposiciones demandadas, la Corte también comparte el criterio vertido en la vista fiscal, de acuerdo con el cual, “si bien las normas demandadas rigieron hasta el año gravable 2010, éstas todavía producen efectos jurídicos respecto de los procesos coactivos y las reclamaciones judiciales que sobre el pago del tributo se adelantan, así como respecto de las declaraciones extemporáneas que llegaren a presentarse”.

Así las cosas, a fin de determinar si de las disposiciones acusadas se desprende que el legislador gravó con el impuesto al patrimonio recursos con destinación específica manejados

por las Cajas de Compensación Familiar, es menester analizar la índole jurídica de estas entidades, las actividades a las que se dedican, la clase de recursos que manejan y el régimen jurídico de esos recursos.

4. Las Cajas de Compensación Familiar

Conforme lo ha destacado la Corporación, el origen de las Cajas de Compensación Familiar se remonta a la Ley 90 de 19463 que, al crear el Instituto Colombiano de Seguros Sociales, lo encargó de organizar las referidas entidades, cuya puesta en funcionamiento fue guiada por el propósito de aunar esfuerzos para "aliviar las cargas económicas que representaba la familia a los trabajadores de las empresas fundadoras"4.

La finalidad de aliviar "las cargas económicas que generan los hijos a los trabajadores de menores ingresos"5 se percibe en el texto del Decreto Legislativo 118 de 1957, que creó obligaciones legales a cargo de las empresas que tuvieran un capital superior a $100.000.oo, o que ocuparan un número de trabajadores no inferior a veinte e incentivó, de esa manera, la creación de varias Cajas en todo el país.

Al tiempo que se incrementaban las funciones de las Cajas, se regularon los requisitos para su creación y organización. Así, por ejemplo, la Ley 56 de 1973 dispuso que se organizaran como corporaciones con personería jurídica y que debían tener inscritos un mínimo de empleadores, mientras que la Ley 21 de 1982 reiteró su carácter de corporaciones y la Ley 31 de 1984 estableció "la igualdad entre los representantes de la clase trabajadora y de los patronos en los consejos directivos de las Cajas de Compensación"6.

Importa destacar que el artículo 38 de la Ley 21 de 1982 definió a las Cajas de Compensación Familiar como personas jurídicas de derecho privado, desprovistas de ánimo de lucro, organizadas en la forma prevista en el Código Civil para las corporaciones, destinadas a cumplir funciones de seguridad social y sometidas al control y vigilancia del Estado7.

Se trata, entonces, de "entes jurídicos de naturaleza especialísima"8, pues como lo señaló la Corte Suprema de Justicia9, en cita hecha por la Corte Constitucional10, lo que hace a las Cajas de Compensación Familiar entes de derecho privado no son los bienes "que les pertenezcan en la forma de propiedad privada adquirida con justo título", sino que "son las actividades de interés general y los bienes que están destinados a lograr el bienestar de los

trabajadores y sus familias lo que las configura como entes de origen legal, y de naturaleza especial que se organizan bajo las reglas del derecho privado".

5. Las actividades desarrolladas por las Cajas de Compensación Familiar

De acuerdo con el esquema que se ha trazado, corresponde ahora efectuar una breve aproximación a las actividades cumplidas por las Cajas de Compensación Familiar. Sobre este particular conviene mencionar que "su función predeterminada es el pago del subsidio familiar"11, que es una prestación social reconocida a los trabajadores de medianos y menores ingresos en atención al número de personas a cargo y con el ya comentado objetivo de aliviar las cargas económicas originadas en el sostenimiento de la familia.

Esa prestación social, legal y de carácter laboral se paga por intermedio de las Cajas de Compensación Familiar y está a cargo de los empleadores, para quienes constituye una obligación derivada del contrato de trabajo e impuesta por la ley, fuera de lo cual es considerada "una prestación propia del régimen de seguridad social"12.

En la génesis de las Cajas de Compensación Familiar ya se advierte la importancia de esta "función predeterminada", como que la Ley 90 de 1946 previó la organización de las Cajas con el fin de atender "los subsidios familiares que algunos patronos decidan asumir en beneficio de los asegurados obligatorios o que lleguen a establecerse por la ley especial o en las convenciones colectivas de trabajo"13.

Según se desprende de los Decretos Legislativos 118 y 249 de 1957, en sus inicios el subsidio familiar tuvo un carácter selectivo y especial, pues dejó marginada "a la gran mayoría de la población laboral activa", en forma tal que su campo de aplicación se ha ampliado paulatinamente. Así, por ejemplo, la Ley 58 de 1963 incorporó a los trabajadores del sector público y a los de las empresas o empleadores titulares de un patrimonio neto igual o superior a los $50.000.oo, aunque estableció categorías entre los trabajadores que luego fueron suprimidas por la Ley 56 de 197314.

Mediante la Ley 21 de 1982 se hizo beneficiario del subsidio familiar a "todo trabajador vinculado jurídicamente a un empleador, cualquiera que sea el capital de éste o la magnitud de la empresa"15, por su parte, la Ley 71 de 1988 amplió la cobertura a los pensionados y la Ley 789 de 2002 creó el subsidio temporal de empleo administrado por el Ministerio de

Trabajo y Seguridad Social, así como el subsidio de desempleo y un régimen especial de apoyo a los desempleados, cuya financiación se asignó fundamentalmente a las Cajas de Compensación Familiar16.

La progresiva ampliación del ámbito de aplicación del subsidio familiar, suficientemente ilustrada por los anteriores ejemplos, ha corrido paralela a la diversificación de las actividades de las Cajas de Compensación Familiar. En efecto, las primeras Cajas creadas "comenzaron a pagar el subsidio exclusivamente en dinero" y, a partir de allí, su evolución las condujo, en forma progresiva, hacia la prestación de servicios sociales a los trabajadores afiliados, lo que "surgió legalmente con el decreto 3151 de 1962 y se confirmó mediante la Ley 56 de 1973, con lo cual se dio un vuelco al Sistema de Subsidio Familiar, orientándolo más hacia la prestación de servicios que al simple subsidio en dinero"17.

Las Cajas de Compensación Familiar pasaron así de ser simples intermediarias entre los empleadores y los trabajadores a actuar como redistribuidoras de los recursos en el marco de un sistema integral de distribución de subsidios de variadas clases18, pues desde la década de los años sesenta les fue autorizado "hacer inversiones de interés social, en ámbitos tales como la salud de la población infantil, recreación, educación y capacitación, al igual que mercadeo de productos básicos de consumo familiar" y "durante la década de los setentas los programas sociales se ampliaron a sectores tales como la atención de la maternidad, vivienda, créditos y guarderías en convenio con el ICBF"19.

La Ley 21 de 1982 estableció que las obras y programas sociales que emprendieran las Cajas deberían realizarse en un orden de prioridades conformado por la salud, los programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios y de otra índole que integran la canasta familiar definida por el DANE, la educación integral y continuada, junto con la capacitación y los servicios de biblioteca, la vivienda, el crédito de fomento para industrias familiares, la recreación social y el mercadeo de otros productos, de acuerdo con las reglamentaciones del gobierno nacional20.

Por la Ley 49 de 1993 las Cajas fueron obligadas a constituir un fondo destinado al subsidio de vivienda y, en virtud de la ley 100, se les permitió promover la constitución o ser socias de entidades administradoras de fondos de pensiones, al paso que a las entidades "que por efecto de la asociación o convenio entre las cajas de compensación familiar o la existencia

previa de un programa especial patrocinado especialmente por ellas se constituyan para tal fin", se les autorizó funcionar como Entidades Promotoras de Salud, fuera de lo cual se dispuso la destinación del 5% de los recaudos del subsidio familiar para financiar el régimen de subsidios en salud y, entre otras cosas, se les otorgó la posibilidad de prestar los servicios propios de las entidades promotoras de salud a las Cajas que no se transformaran en tales21.

Mediante la Ley 789 de 2002 se crearon los ya mencionados subsidios temporal de empleo y de desempleo, se modificó la prestación del subsidio familiar en dinero, se autorizó a las Cajas de Compensación para desarrollar actividades referentes a la protección de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales, se les asignaron relevantes funciones para el desarrollo de programas de microcrédito dirigidos al fomento de nuevos empleos, se les permitió incursionar en el sector financiero y cooperativo a través de inversiones, así como ampliar la cobertura de los servicios sociales a la población desempleada y a grupos de población exentos de los aportes al subsidio familiar22.

Esta misma ley facultó a las Cajas para administrar las actividades de subsidio en dinero, recreación social, deportes, turismo, centros recreativos y vacacionales, cultura, museos, bibliotecas y teatros, vivienda de interés social, créditos, jardines sociales, o programas de atención integral para niños de hasta 6 años y también los programas de jornada escolar complementaria, educación y capacitación, atención a la tercera edad y programas de nutrición materno infantil, jardines sociales de atención integral a niños y niñas de 0 a 6 años, mientras que la Ley 920 de 2004 autorizó a las Cajas de Compensación para adelantar la actividad financiera con sus empresas, trabajadores, pensionados, independientes y desempleados afiliados, según la reglamentación del Gobierno Nacional23.

De conformidad con la precedente enunciación, que no pretende ser exhaustiva, la Corte Constitucional ha señalado que "unos son los servicios que prestan las Cajas de Compensación Familiar en calidad de entidades que desarrollan diversos programas para la prestación de la seguridad social y otra la actividad que cumplen en calidad de entidades pagadoras del subsidio dinerario"24, de donde surge que, además de cubrir el subsidio familiar de los trabajadores, "desarrollan actividades en el ámbito de la recreación y el deporte, asignan subsidios de vivienda de interés social, y participan del sistema de seguridad social integral, creado y organizado por la Ley 100 de 1993, para administrar

recursos del régimen subsidiado de salud, y actúan en la administración y prestación de servicios en el sistema de protección social en beneficio de los desempleados, adelantando programas de microcrédito”25.

De todo este conjunto de servicios algunos no forman parte del concepto de seguridad social, como lo ha puntualizado la Corte al afirmar que hay servicios prestados por las Cajas “que, en sí mismo considerados, no tienen una vinculación objetiva y directa con la seguridad social” y, en tal sentido, “servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar tales como transporte, turismo, deportes, teatro, servicio de cómputo y supermercados, entre otros, no constituyen componentes del concepto de seguridad social en Colombia”26.

6. Los recursos administrados por las Cajas de Compensación Familiar

Realizada la aproximación a las actividades que pueden cumplir las Cajas de Compensación Familiar, procede una consideración general acerca de los recursos que manejan estas entidades y al régimen jurídico de esos recursos. Acerca de este tópico, es preciso recordar que, según la jurisprudencia de esta Corte, tratándose del subsidio familiar, a la dimensión relacionada con la ejecución de los recursos, es decir, con los responsables de su pago y con los beneficiarios, se suma otra que tiene que ver con su financiación, es decir, con el mecanismo establecido para acopiar los recursos que permiten pagarlo27.

Ya en tempranas decisiones esta Corporación estimó que las cotizaciones que los empleadores realizan a las Cajas “son aportes obligatorios que se reinvierten en el sector”, de donde surge una afectación especial que las diferencia de los impuestos, dado que “no se imponen a todos los contribuyentes”, ni constituyen renta estatal o salario, en la medida en que “no son una contraprestación laboral directamente derivada del trabajo y como retribución del servicio”, aunque se trate de “recursos de los trabajadores en tanto que sector”29.

Precisamente, respecto del último aspecto, la Corte ha precisado que esta exacción parafiscal es atípica, dado que el legislador la ha impuesto a los empleadores, pero en beneficio de los trabajadores, debiéndose anotar a este propósito, que “el concepto de grupo socio-económico supera la noción de sector, y debe entenderse en un sentido amplio, en tanto y en cuanto el beneficio que reporta la contribución no solo es susceptible de cobijar a quienes directa o exclusivamente la han pagado, sino que también puede extenderse a

quienes en razón de los vínculos jurídicos, económicos o sociales que los ligan para con el respectivo grupo pueden válidamente hacer uso y aprovechar los bienes y servicios suministrados por las entidades responsables de la administración y ejecución de tales contribuciones”30.

Ahora bien, no todos los recursos manejados por las Cajas de Compensación Familiar son rentas parafiscales. Así ocurre con los recursos que en desarrollo de actividades financieras captan de los ahorradores, los que “como tal no son parafiscales”, aunque “no podrían ser captados si no tuviesen el respaldo de los invertidos por las Cajas en la creación de la Sección Especializada de Ahorro y Crédito, los que sí son sin lugar a dudas recursos parafiscales”31.

En este orden de ideas, cabe enfatizar que existe semejanza con lo que acontece con ciertos recursos captados por las empresas e instituciones prestadoras de salud, como los recaudados “por los pagos de aseguramiento o planes complementarios que asumen los afiliados al régimen contributivo” mediante un contrato individual y a fin de obtener servicios no contemplados en el plan obligatorio, en cuyo caso, “las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales”32.

De modo similar la Corte ha concluido que “dentro del amplio universo de servicios que actualmente prestan las Cajas de Compensación Familiar en Colombia (…), salvo aquellos vinculados con la Ley 100 de 1993, los demás no guardan una relación directa y estrecha con el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna”33, lo que genera sobre los respectivos recursos consecuencias que luego se explicarán.

7. Análisis de los cargos

Con base en los criterios que anteceden, entra la Corte a examinar los cargos de inconstitucionalidad planteados en la demanda. Conforme se anunció, la primera acusación radica en que el impuesto al patrimonio, establecido en la preceptiva demandada, habría gravado la totalidad del patrimonio líquido de las Cajas de Compensación Familiar, lo cual, a juicio de la actora, contradice los artículos 48 y 338 de la Constitución, el primero, porque dispone que “no se podrán destinar ni utilizar los recursos de las instituciones de la seguridad

social para fines diferentes a ella” y el segundo, porque las contribuciones parafiscales son de destinación específica y los recursos obtenidos mediante su imposición no pueden ser destinados al pago de impuestos.

Ciertamente las Cajas de Compensación Familiar recaudan, distribuyen y pagan el subsidio familiar, en tanto encargadas de organizar y administrar las obras y programas que se establezcan para satisfacer esa prestación social34 y esto ha dado lugar a dos interpretaciones relativas a las rentas gravadas por el impuesto al patrimonio. Una de esas interpretaciones aparece plasmada en la demanda y es compartida por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, en cuya intervención se lee que “nada hay en el patrimonio que antes no haya sido ingreso o renta” y, por lo tanto, las contribuciones parafiscales constituyen un ingreso de las Cajas que resulta gravado, en razón de que las disposiciones cuestionadas no introdujeron ninguna distinción y aluden a la totalidad del patrimonio líquido.

La otra interpretación es sostenida por los intervinientes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, así como por el señor Procurador General de la Nación, quienes estiman que las Cajas se limitan a cumplir una labor de canalización de los recursos del subsidio para que le lleguen al usuario en la forma legalmente prevista, de donde deducen que esos aportes parafiscales no se incorporan al patrimonio de las Cajas de Compensación, debido a lo cual no pueden ser gravados con el impuesto al patrimonio.

Indican que la determinación del patrimonio en la forma como está prevista en el Estatuto Tributario permite aseverar que los recursos parafiscales no son de propiedad de la entidad que los administra, dado que el patrimonio bruto se conforma por el total de bienes y derechos apreciables en dinero que el contribuyente posea el último día del año, siendo los bienes apreciables aquellos derechos reales y personales susceptibles de ser utilizados para la obtención de una renta, lo que resulta contrario a la regulación de las Cajas de Compensación, a las que se les prohíbe obtener rentas mediante la inversión de recursos parafiscales.

En la vista fiscal se concluye que “en el proceso de depuración del patrimonio bruto, para obtener el patrimonio líquido, que es la base gravable del tributo, es menester destacar que

en principio los recursos parafiscales recaudados por las Cajas de Compensación Familiar no hacen parte de su patrimonio bruto, pues tales recursos no les pertenecen a ellas, sino que están vinculados a propósitos puntuales".

De conformidad con la primera interpretación se impondría la inconstitucionalidad de las disposiciones demandadas, mientras que si se acoge la segunda lectura, no cabe predicar contrariedad con la Constitución y, por supuesto, se impondría la declaración de exequibilidad.

Para determinar a partir de cuál de estas opciones interpretativas se va resolver el asunto que ahora ocupa su atención, la Corte considera indispensable destacar que la primera alternativa obedece a una interpretación a tal punto centrada en las disposiciones de ley demandadas que las asume de una manera aislada, a diferencia de la segunda opción interpretativa que, fuera de llamar la atención sobre otras disposiciones del Estatuto Tributario, referentes a la fijación del patrimonio líquido, efectúa una evidente incorporación de claros contenidos constitucionales que conducen a afirmar, sin dubitación alguna, que los recursos parafiscales que administran no pertenecen a las Cajas de Compensación Familiar y que no pueden ser gravados, dada su destinación específica derivada de su carácter parafiscal y en razón de su vínculo con la seguridad social.

Así, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en su intervención anota que "se evidencia el desconocimiento por parte de la demandante del contenido de la norma constitucional, de la jurisprudencia de la Corte y del sentido estricto de la ley" y, en concordancia con este planteamiento, en la intervención del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia se aboga por la exequibilidad y se indica que, aun cuando es posible la primera de las interpretaciones reseñadas, la cuestión radica en la aplicación de los preceptos demandados por las Cajas y por las autoridades administrativas, de modo que las autoridades, al darles aplicación, deben hacer prevalecer los contenidos constitucionales.

La Corte comparte esta última apreciación, porque reivindica el carácter normativo de la Constitución al incorporar contenidos superiores, que además son claros, en la interpretación de disposiciones de ley, lo que se debe hacer en virtud del efecto de irradiación que sobre todo el ordenamiento jurídico tiene la Carta que, por esto mismo y en su condición de norma de normas, está al alcance de los jueces y de los funcionarios administrativos, quienes han

de efectuar la lectura constitucional de las leyes en un ejercicio sistemático que no se percibe en la interpretación aislada de los preceptos inferiores, cuya consecuencia inevitable y que la Corte no puede avalar, es el desconocimiento del carácter normativo de la Constitución.

Adicionalmente, se debe reparar en que la opción que ahora se prefiere corresponde a la prohijada en la jurisprudencia de esta Corporación que, de manera reiterada, ha señalado que los recursos parafiscales manejados por las Cajas de Compensación Familiar "no pertenecen a ellas sino que corresponden a un interés legítimo de los trabajadores"35, de donde surge "la posición jurisprudencial que en aplicación del artículo 48 de la Constitución Política propugna por negar la posibilidad de gravar los recursos parafiscales de la seguridad social" que, a juicio de la Corte, "es plenamente aplicable para el caso de los recursos que administran las Cajas de Compensación Familiar"36.

Con lo precedente coincide la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado que, con base en la interpretación de los artículos 292 y 295 del Estatuto Tributario, ha señalado que "mal se puede hablar de que en el patrimonio líquido que hace parte de la base para pagar el impuesto al patrimonio de las Cajas de Compensación Familiar, se encuentren involucrados dineros parafiscales de la seguridad Social, ya que (…) la base gravable de dicho tributo la constituyen los bienes apreciables en dinero que le pertenecen, o que son propiedad efectiva de las cajas de compensación" y no procede "siquiera presumir un aprovechamiento económico en beneficio de las Cajas de los bienes o el dinero que pertenecen a la Seguridad Social, por el simple hecho de que dichos activos, como lo afirman los mismos demandantes, no son propiedad privada de estas empresas, sino que constituyen el patrimonio social del sector del trabajo y que dichas Cajas solamente lo administran"37.

En lo relativo a la seguridad social, la demandante hace énfasis en que las Cajas de Compensación Familiar cumplen funciones de seguridad social, pero conforme ha quedado expuesto, la Corte ha indicado que no todos los servicios prestados por las Cajas de Compensación Familiar forman parte del concepto de seguridad social, lo cual significa que cuando no existe "una relación directa y estrecha con el manejo de los riesgos que atentan contra la capacidad y oportunidad de los individuos y sus familias para generar los ingresos suficientes en orden a una subsistencia digna", cabe la imposición de un impuesto, en cuyo caso no se vulnera "la prohibición constitucional de destinar o utilizar los recursos de las

instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella”39.

En otros términos, “la imposición de gravámenes a las entidades que hacen parte de la seguridad social integral, no goza de legitimidad constitucional, en cuanto tienen como efecto excluir o apartar del ciclo del sistema todos aquellos recursos que son imprescindibles para dar estricto cumplimiento a los principios superiores que propugnan la universalización y eficiencia del servicio público de seguridad social”40.

A título de ejemplo y con fines ilustrativos cabe recordar que tratándose de la salud, la Corporación ha explicado que los recursos que “tanto las EPS como las IPS captan por los pagos de sobreaseguramiento o planes complementarios que los afiliados al régimen contributivo asumen a motu proprio por medio de un contrato individual con las entidades de salud para obtener servicios complementarios, por fuera de los previstos en el POS”, así como todos los demás recursos “que excedan los recursos exclusivos para prestación del POS son rentas que pueden ser gravadas con impuestos que den, a los recursos captados, una destinación diferente a la Seguridad Social”, pues “las ganancias que las EPS y las IPS obtengan por la prestación de servicios diferentes a los previstos legal y jurisprudencialmente como Plan Obligatorio de Salud no constituyen rentas parafiscales y por ende pueden ser gravadas”41.

El Consejo de Estado ha hecho énfasis en que “el artículo 182 de la Ley 100 de 1993 hace evidente el hecho de que los recursos y el patrimonio que le pertenecen a la seguridad Social no pueden confundirse dentro de los propios de la entidad que los administra”, al ordenarle a las entidades promotoras de salud manejar “los recursos de la seguridad social originados en las cotizaciones de los afiliados al sistema, en cuentas independientes del resto de rentas y bienes de la entidad”, de donde se desprende que, tratándose de las entidades que administran dineros pertenecientes al sistema de seguridad social “no se configura el presunto incumplimiento del artículo 48 de la Carta Política”, pues dichos valores “no son objeto del gravamen al patrimonio, por no ser propiedad de quienes los manejan” y están destinados “exclusivamente para la atención de los beneficiarios a quienes ellas prestan el servicio”, de manera que “la base gravable de las cajas de compensación para liquidar el impuesto al patrimonio, es la integrada por el patrimonio líquido que efectivamente les pertenezca, siempre y cuando supere los topes legales exigidos por la ley para estar obligados a su pago”42.

Así las cosas, la lectura constitucional de las disposiciones de ley demandadas desautoriza la interpretación plasmada en la demanda, de acuerdo con la cual el legislador habría gravado con el impuesto al patrimonio la totalidad de los recursos administrados por las Cajas de Compensación Familiar, incluidos los parafiscales, por lo cual no prospera el primer cargo y pierden su asidero los dos restantes que fueron edificados por la actora sobre la base de la lectura que la Corte ha desechado por no tener en cuenta claros contenidos constitucionales.

Resta, entonces, sostener que no hay fundamento constitucional para considerar que se afecta la protección debida a sectores marginados o ubicados en situaciones de debilidad o que se quebrantó el derecho al igualdad al no tener en cuenta a las Cajas de Compensación Familiar entre las entidades exentas de pagar el impuesto al patrimonio, porque esta enunciación corresponde a la facultad de configuración que asiste al legislador y, en cualquier caso, la protección brindada, más que en la identificación de las entidades que manejan los recursos parafiscales destinados a satisfacer el subsidio familiar, se funda en la identificación de los recursos que no pueden ser gravados, lo que concuerda con la manera como está concebido constitucionalmente el asunto.

8. Conclusión

A fin de establecer si las disposiciones demandadas gravan con el impuesto al patrimonio la totalidad de las rentas manejadas por las Cajas de Compensación Familiar, la Corte examinó la naturaleza jurídica de esas entidades, las actividades que desarrollan y los recursos que manejan, para concluir que, aunque pueden ser interpretadas en el sentido de que gravan todos los recursos, incluidos los parafiscales, tal interpretación se centra exclusivamente en los preceptos demandados, sin atender contenidos constitucionales de los que se desprende, con total claridad, que los recursos parafiscales y los destinados a salud no pueden ser gravados, mientras que sí pueden serlo otros recursos de las Cajas de Compensación Familiar que no sean de índole parafiscal y que no estén directamente destinados a la atención del derecho a la salud en la forma como lo determina la Ley 100 al regular lo concerniente a los planes obligatorios.

El carácter normativo de las cláusulas constitucionales impone asumir la segunda interpretación, pues si la Corte prefiriera la primera, desconocería ese carácter normativo, la

vinculación de los jueces y de las autoridades administrativas a los contenidos superiores, así como la obligación que tienen los aplicadores de la ley de efectuar una lectura constitucional de las disposiciones que aplican, solución esta que, además, ha sido prohijada de manera reiterada en la jurisprudencia constitucional que ha insistido en que los recursos parafiscales que administran no pertenecen a las Cajas de Compensación Familiar y que no pueden ser gravados, como tampoco pueden serlo los estrictamente destinados a la prestación de los servicios básicos de salud, de acuerdo con lo normado en La Ley 100 de 1993 respecto de los planes obligatorios de salud.

De conformidad con las consideraciones que preceden, por los cargos que han sido examinados en esta sentencia, las disposiciones demandadas serán declaradas exequibles, bajo el entendimiento de que su lectura adecuada a los contenidos superiores implica que los recursos parafiscales administrados por las Cajas de Compensación Familiar y los estrictamente destinados a la atención del derecho a la salud en los términos de la Ley 100 de 1993 no son objeto de gravamen mediante el impuesto al patrimonio.

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,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLES, por los cargos examinados en esta Sentencia, los artículos 292, 295 y 297 del Estatuto Tributario, en la forma como fueron modificados por los artículos 17 de la Ley 863 de 2003 y 25 y 28 de la Ley 1111 de 2006, bajo el entendimiento de que los recursos parafiscales administrados por las Cajas de Compensación Familiar y los destinados a la atención del derecho a la salud, en los términos de la Ley 100 de 1993, no son objeto de gravamen mediante el impuesto al patrimonio.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Presidente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZALEZ CUERVO

Magistrado

Impedimento aceptado

LUIS GUILLERMO GUERRERO PEREZ

Magistrado

Con aclaración de voto

Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

NILSON PINILLA PINILLA

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

Ausente con excusa

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Artículo 39 de la Ley 21 de 1982.

2 Señala que el 87% de los trabajadores afiliados a las Cajas de Compensación familiar tiene ingresos inferiores a cuatro salarios mínimos.

3 Sentencia C-341 de 2007.

4 Sentencia C-575 de 1992.

5 Sentencia C-341 de 2007.

6 Ibídem.

7 Sentencia C-655 de 2003.

8 Ibídem.

9 Corte Suprema de Justicia. Sala Plena. Sentencia No. 32 de 1987.

10 Sentencia C-1173 de 2001.

11 Sentencia C-041 de 2006.

12 Sentencia C-393 de 2007.

13 Artículo 9º.

14 Sentencia C-1173 de 2001.

15 Ibídem.

16 Sentencia C-041 de 2006.

17 Sentencia C-572 de 1992.

18 Ibídem.

19 Sentencia C-341 de 2007.

20 Ibídem.

22 Sentencia C-041 de 2006.

23 Sentencia C-341 de 2007.

24 Sentencia C-393 de 2007.

25 Sentencia C-041 de 2006.

26 Sentencia C-341 de 2007.

27 Sentencia C-393 de 2007.

28 Ibídem.

29 Sentencia C-575 de 1992.

30 Sentencia C-1173 de 2001.

31 Sentencia C-041 de 2006.

32 Sentencia C-828 de 2001.

33 Sentencia C-341 de 2007.

34 Sentencia C-1173 de 2001.

35 Sentencia C-1883 de 1997 que en este sentido se refiere a la Sentencia C-575 de 1992 y es reiterada en la Sentencia C-655 de 2003.

36 Sentencia C-655 de 2003.

37 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 28 de julio de 2011. C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Radicación 11001-03-27-000-2009-00007-00 (17541).

38 Ibídem.

39 Sentencia C-341 de 2007.

40 Sentencia C-655 de 2003.

41 Sentencia C-828 de 2001.

42 Consejo de Estado. Sentencia citada en la nota 37.