

COSA JUZGADA MATERIAL-Presupuestos

COSA JUZGADA MATERIAL-No configuración por no predicarse la identidad en el contenido normativo

PROPIEDAD INMUEBLE-Competencia para gravarla

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

PATRIMONIO-Definición

PATRIMONIO BRUTO Y PATRIMONIO LIQUIDO EN MATERIA FISCAL-Distinción

IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO AL PATRIMONIO-Distinción

PROPIEDAD INMUEBLE-No todo tributo que la tome como referencia implica que establezca un gravamen sobre ella

IMPUESTO AL PATRIMONIO-Hecho generador

IMPUESTO AL PATRIMONIO-No exclusión de la propiedad inmueble en la base gravable/IMPUESTO AL PATRIMONIO-No recae directamente sobre la propiedad inmueble/IMPUESTO AL PATRIMONIO-Prohibición constitucional de gravar la propiedad inmueble por entidades diferentes a los municipios

Sobre la acusación según la cual el hecho de no excluir la propiedad inmueble de la base gravable de un impuesto que grave el patrimonio de las personas desconoce la prohibición que establece el artículo 317 constitucional de gravar dicha propiedad por entidades diferentes de los municipios. La Corte hace énfasis en que 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 1° de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario, y no los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componentes de su patrimonio bruto, no cabe afirmar que el impuesto creado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 recaiga directamente sobre la propiedad inmueble y por tanto se vulnere el artículo

317 superior. Cabe destacar al respecto que la exclusión de la base gravable del impuesto al patrimonio -que se hace por la norma acusada- de los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación, muestra claramente que lo que se grava es el patrimonio de la persona y no su propiedad inmueble. Dicha exclusión por lo demás para la Corte resulta pertinente, dada la existencia precisamente de otros gravámenes que si recaen directamente sobre la propiedad inmueble y en función del principio de equidad (art 363 C.P.) y del derecho reconocido a todos los colombianos a una vivienda digna.

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Configuración

Referencia: expediente D-5117

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 17 (parcial), 38 y 39 de la Ley 863 de 2003.

Actor: Jhon Alirio Pinzón Pinzón

Magistrado Ponente:

Dr. ALVARO TAFUR GALVIS

Bogotá D.C., doce (12) de octubre de dos mil cuatro (2004).

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

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Jhon Alirio Pinzón Pinzón presentó demanda contra los artículos 17 (parcial), 38 y 39 de la Ley 863 de 2003.

Mediante auto del 25 de marzo de 2004, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda y dispuso correr traslado de la misma al Procurador General de la Nación para que rindiera el

concepto de rigor, ordenó fijar en lista las normas acusadas para asegurar la intervención ciudadana y comunicar la iniciación del proceso al señor Presidente de la República, al Presidente del Congreso de la República así como al Ministro del Interior y de Justicia y de Hacienda y Crédito Público, a fin de que, de estimarlo oportuno, conceptuaran sobre la constitucionalidad de las normas acusadas.

Así mismo ordenó invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario con el mismo fin.

Cumplidos los trámites ya relacionados, propios de esta clase de procesos, y previo el concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

II. NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto de la norma demandada de conformidad con su publicación en el Diario Oficial No.45.415 del 29 de diciembre de 2003. Se subraya lo demandado.

“ LEY 863 DE 2003”

(diciembre 29)

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

Artículo 17. Modifícase el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, con

los siguientes artículos:

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

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

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

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

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

Artículo 298. Declaración y pago. El Impuesto al Patrimonio deberá liquidarse en el formulario oficial que para el efecto prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y presentarse con pago en los bancos y demás entidades autorizadas para recaudar ubicados en la jurisdicción de la Administración de Impuestos y Aduanas o de Impuestos Nacionales,

que corresponda al domicilio del sujeto pasivo de este impuesto, dentro de los plazos que para tal efecto reglamente el Gobierno Nacional.

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

1. La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.
2. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del Impuesto al Patrimonio.
3. La liquidación privada del Impuesto al Patrimonio.
4. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.
5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

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

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

Los contribuyentes del Impuesto al Patrimonio que no presenten la declaración correspondiente serán emplazados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para

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

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

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

(...)

CAPITULO II

Conciliación y terminación de procesos

Artículo 38. Conciliación contencioso-administrativa. Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso- administrativa antes de la fecha de entrada en vigencia de esta Ley, respecto de la cual no se haya proferido sentencia definitiva dentro de las instancias del proceso, podrán solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la conciliación hasta el día 30 de junio del año 2004, así:

Por el treinta por ciento (30%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, cuando el proceso contra una liquidación oficial se encuentre en única o primera instancia ante un Tribunal Administrativo, siempre y cuando el demandante pague el setenta por ciento (70%) del mayor impuesto en discusión.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial se halle en segunda instancia ante el Consejo de Estado, se podrá solicitar la conciliación por el veinte por ciento (20%) del mayor impuesto y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, siempre

que el demandante pague el ochenta por ciento (80%) del mayor impuesto en discusión.

Si se trata de una demanda contra una resolución que impone una sanción independiente tributaria, aduanera o cambiaria, se podrá conciliar en cualquiera de las instancias del proceso contencioso-administrativo el cincuenta por ciento (50%) del valor de la misma y la actualización según el caso, para lo cual se deberá pagar el cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción.

En cualquier caso, cuando el recurso de apelación ante el Consejo de Estado haya sido interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se podrá conciliar el setenta por ciento (70%) del mayor impuesto y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso o el setenta por ciento (70%) del valor de la sanción impuesta en resolución independiente, siempre que el demandante pague el treinta por ciento (30%) del mayor impuesto o de la sanción según el caso.

Para tales efectos se deberá adjuntar la prueba del pago de:

- a) La liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002 cuando se trate de un proceso por dicho impuesto;
- b) Las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas correspondientes al año 2003, cuando se trate de un proceso por dicho impuesto;
- c) Las declaraciones de retención en la fuente correspondientes al año 2003, cuando se trate de un proceso por este concepto;
- d) Los valores conciliados, según el caso.

La fórmula conciliatoria deberá acordarse y suscribirse a más tardar el día 31 de julio de 2004 y presentarse para su aprobación ante la respectiva corporación de lo contencioso administrativo dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, demostrando el cumplimiento de los requisitos legales.

La sentencia aprobatoria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada.

Lo no previsto en esta disposición se regulará conforme a la Ley 446 de 1998 y el Código Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

Los procesos que se encuentren en recurso de súplica o de revisión ante el Consejo de Estado no serán objeto de la conciliación prevista en este artículo.

La conciliación de que trata el presente artículo no estará sujeta a las limitaciones porcentuales señaladas en los incisos anteriores cuando el impuesto discutido se haya ocasionado antes del treinta y uno (31) de diciembre del año dos mil uno (2001). La conciliación será del cincuenta por ciento (50%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones e intereses.

Parágrafo. La conciliación prevista en este artículo podrá ser solicitada por aquellos que ostenten la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.

Artículo 39. Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos. Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros a quienes se les haya notificado o se les notifique hasta el 31 de marzo de 2004, requerimiento especial, pliego de cargos o liquidación oficial, podrán solicitar transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 30 de junio del año 2004, el sesenta por ciento (60%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, como consecuencia del requerimiento especial, pliego de cargos o liquidación oficial, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero corrija su declaración privada y pague el cuarenta por ciento (40%) del mayor impuesto propuesto.

Para tal efecto, se deberá adjuntar la prueba del pago de la liquidación privada del impuesto sobre la renta por el año gravable 2002, del pago de la liquidación privada del impuesto o retención, según el caso, correspondiente al período materia de la discusión, y la del pago de los valores transados, según el caso.

Lo dispuesto en el presente artículo aplicará en igual forma para las sanciones impuestas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por infracciones cambiarias, aduaneras o tributarias, pudiendo el particular conciliar en cualquiera de las etapas del proceso administrativo el sesenta por ciento (60%) del valor de la misma y su correspondiente

actualización cuando haya lugar a ella, para lo cual se deberá pagar el cuarenta por ciento (40%) del valor de la sanción.

La terminación por mutuo acuerdo que pone fin a la actuación administrativa tributaria prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y con su cumplimiento se entenderá extinguida la obligación por la totalidad de las sumas en discusión.

Los términos de corrección previstos en los artículos 588, 709 y 713 del Estatuto Tributario, se extenderán temporalmente con el fin de permitir la adecuada aplicación de esta disposición.

En materia aduanera, la transacción aquí prevista no aplicará en relación con la definición de la situación jurídica de las mercancías.

La fórmula de transacción deberá acordarse y suscribirse a más tardar el día 31 de julio de 2004.

Parágrafo. La terminación por mutuo acuerdo podrá ser solicitada por aquellos que ostenten la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.

(...)

III. LA DEMANDA

3.1 El actor considera que el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 con el que se revive para los años gravables 2004, 2005 y 2006 el impuesto al patrimonio que había sido derogado a partir del año gravable 1992 por el Decreto Extraordinario 1321 de 1989, vulnera, en el parte acusado, el artículo 317 de la Constitución Nacional, toda vez que no excluyó la totalidad de la propiedad inmueble que pudiera hacer parte del patrimonio líquido de los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio el 1° de enero de cada año, sin tomar en cuenta que únicamente los municipios están facultados para imponer gravámenes a la propiedad inmueble como uno de los derechos que surgen de su autonomía fiscal.

Precisa al respecto que “...el artículo 317 de la Carta, no hizo ninguna distinción a si el gravamen debía ser en forma específica o conjunta con otros bienes, sino simplemente que

no podía ser objeto de tributos por entidades como la Nación y/o departamentos...”.

En este sentido afirma que el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 en el aparte acusado debió excluir la totalidad del valor de los bienes inmuebles así como las deudas directamente relacionadas con aquellos al establecer el patrimonio líquido del contribuyente objeto de impuesto. Explica que la exclusión de los primeros doscientos millones de pesos (\$ 200.000.000) correspondientes a la casa o apartamento de habitación a que se alude en la norma acusada no comporta el cumplimiento al artículo 317 superior pues lo que se pretende con dicha exclusión es guardar coherencia con artículo 191 del Estatuto Tributario que hace la misma exclusión para establecer la base de la renta presuntiva en el impuesto sobre la renta.

Advierte que el permitir que el impuesto al patrimonio grave la propiedad inmueble abre las puertas para que en el futuro la Nación o un departamento, vuelva a imponer gravámenes sobre bienes raíces, conjuntamente con otra clase de bienes, situación que no fue la intención del Constituyente de 1991.

Afirma que la Corte Constitucional al revisar el Decreto Legislativo 1838 de 2002 objeto de la sentencia C-876 de 2002 se equivocó al desconocer la interpretación que del artículo 317 superior ella misma había dado en la sentencia C-711 de 2001.

Explica que, contrariamente a lo afirmado por la Corte, con el impuesto al patrimonio la propiedad inmueble se ve afectada en forma directa sobre su valor neto. Explica que “...en el caso de las personas que no tienen deudas sobre la propiedad inmueble (que pueden ser muchas), el impuesto recaería en forma directa y sobre el valor bruto del bien...”

En ese orden de ideas, solicita a la Corte reconsiderar su posición y declarar la inexecutable del artículo 17 acusado por ser efectivamente violatorio del artículo 317 superior.

3.2 En relación con los artículos 38 y 39 acusados, el actor considera que la conciliación contenciosa administrativa y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos que ellos establecen “son figuras o métodos alternativos de solución de conflictos de orden tributario que constituyen beneficios a favor de unos pocos en desmedro de otros, con lo cual se desconocen los principios de igualdad y equidad tributaria que la

propia Corte Constitucional ha protegido a través de múltiples pronunciamientos...”.

El actor afirma particularmente que la conciliación y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos contencioso administrativos en materia tributaria, son equivalentes a las amnistías tributarias, que desde la sentencia C-511 de 1996 quedaron proscritas en la normatividad nacional.

3.2.1 Para el actor la conciliación contencioso administrativa se dirige solamente a aquellos contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales y usuarios aduaneros que hubieren presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho antes del 29 de diciembre de 2003, lo que implica que aquellos que hubieren demandado con posterioridad a esa fecha o hubieren optado por aceptar en vía gubernativa lo liquidado oficialmente por la administración tributaria no tendrán la posibilidad de solicitar la conciliación ante el Tribunal Administrativo; situación similar ocurre con: “...aquellos contribuyentes, declarantes o agentes retenedores cuyas demandas ante el Tribunal o Consejo de Estado, hayan sido decididas en forma definitiva por esas corporaciones judiciales antes del 29 de diciembre de 2003, tampoco podrán conciliar...”.

Así mismo, señala que: “...los porcentajes de conciliación en única o primera instancia que es del treinta por ciento (30%) no se avienen a lo preceptuado en la Carta Política en cuanto a que los contribuyentes, responsables o agentes retenedores que logren solicitar y suscribir el acuerdo conciliatorio, se van a ver favorecidos con la exoneración de una parte del mayor impuesto liquidado, así como de las sanciones, intereses y su actualización, por el solo hecho de haber presentado demanda ante los Tribunales Administrativos antes del 29 de diciembre de 2003, así sea procedente el mayor valor liquidado, lo que los coloca en ventaja en relación con los que a esa fecha tenían en discusión a través del recurso de reconsideración ante la propia DIAN sus procesos administrativos tributarios...”.

Aduce que la misma situación se presenta con la conciliación del 20% en relación con los procesos que al 29 de diciembre de 2003 se hallaban en conocimiento del Consejo de Estado en segunda instancia, en relación con el mayor impuesto y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, trato que es discriminatorio respecto de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores que ya tenían una sentencia desfavorable de primera instancia, pero que el 29 de diciembre de 2003, no les había sido

notificada o interpuesta la apelación ante el Consejo de Estado, éste no la había admitido.

Así mismo, afirma que surge la misma desigualdad en relación con las sanciones por infracciones tributarias, aduaneras o cambiarias respecto de las personas que al 29 de diciembre no alcanzaron a presentar demanda de nulidad y restablecimiento del derecho o a que les hubiere sido admitida la apelación por el Consejo de Estado.

3.2.2 Aduce que en el artículo 39 acusado que establece la terminación por mutuo acuerdo, se presenta la misma situación de desigualdad o inequidad que con la conciliación, dado que la terminación por mutuo acuerdo "...no podrá ser utilizada por los contribuyentes, responsables y agentes retenedores a quienes habiéndoseles notificado el requerimiento especial, pliego de cargos o la liquidación oficial antes del 29 de diciembre de 2003, pero que hayan optado por aceptar los mayores valores discutidos y en consecuencia procedieron a cancelar los valores propuestos por el ente fiscalizador, no podrán acogerse a la transacción tributaria del artículo 39 de la Ley 863 de 2003...".

3.2.3 Así mismo, afirma que las figuras jurídicas previstas en los artículos 38 y 39 acusados vulneran el artículo 95-9, toda vez que no consultan el espíritu de justicia que implica contribuir con la financiación de los gastos e inversiones del Estado, pues a todas luces es injusto, arbitrario e irrazonable que para los contribuyentes, responsables y agentes retenedores que por razones circunstanciales al momento de entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003 cumplían los requisitos de oportunidad previstos en ésta, en consecuencia podrán acceder a los mecanismos de solución de conflictos allí establecidos, mientras que aquellos que a pesar de haber sido objeto de los mismos actos administrativos liquidatorios que dieron lugar a las demandas, por no existir el 29 de diciembre de 2003, controversia tributaria, ya no podrán hacer uso de la conciliación y la terminación por mutuo acuerdo.

3.2.5 Advierte finalmente que si bien es muy posible que para la fecha del fallo el límite temporal señalado en las disposiciones acusadas se encontrará vencido, la Corte Constitucional debe fallar de fondo en relación con el contenido normativo de los artículos 38 y 39 demandados, toda vez que en su criterio la posición adoptada por esta Corporación en las sentencias C-992 de 2001 y C-1114 de 2003 – en las que se inhibió para decidir de fondo – no se aviene a lo dispuesto en el artículo 241 superior, pues dicha norma no hace ninguna distinción en relación con la temporalidad o no de las leyes demandadas, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento.

Precisa que la Corte debe retomar la posición que adoptó en la sentencia C-1115 de 2001, en donde se pronunció de fondo en relación con la inconstitucionalidad del artículo 100 de la Ley 633 de 2000, y en este sentido “...no persista en la idea de inhibirse de fallar porque para la fecha de la sentencia (que seguramente será después del 31 de julio de 2004) ya no estarán en vigencia los artículos 38 y 39 de la Ley 863/03, como si los jueces constitucionales de la Corte, tuvieran la posibilidad de hacer depender que sus fallos sean de mérito o inhibitorios de acuerdo a la fecha de la sentencia”.

Aclara al respecto que los efectos del fallo en caso de ser de inexecuibilidad serían hacia el futuro y en consecuencia no se atentaría contra el principio de seguridad jurídica, ya que no se afectarían las situaciones particulares de los beneficiados con la conciliación y la terminación de los procesos administrativos tributarios por mutuo acuerdo.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministro de Hacienda y Crédito Público a través de apoderado judicial, interviene en el presente proceso, para solicitar que se declare la constitucionalidad de las normas acusadas, a partir de las consideraciones que enseguida se sintetizan.

4.1.1 Recuerda que el patrimonio ha sido definido por la doctrina como una universalidad de elementos activos y pasivos de un valor pecuniario, radicados en una persona. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-876 de 2002.

Advierte que la Corte mediante sentencia C-876 de 2002: “...manifestó que con el establecimiento del impuesto al patrimonio 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. Es por ello que definió el impuesto predial y señaló los elementos constitutivos de este tributo, así como los elementos del impuesto al patrimonio y las diferencias entre estos dos...”. Al respecto cita un aparte de la sentencia referida.

Considera que el artículo 17 acusado que modifica el artículo 295 del Estatuto Tributario no vulnera el artículo 317 constitucional, toda vez que no crea un impuesto nacional sobre la

propiedad inmueble, sino que la base gravable del mismo está constituida por el patrimonio líquido de los sujetos pasivos al 1° de enero de cada año gravable, que se obtiene de restarle al patrimonio bruto las deudas vigentes en esa fecha a cargo del sujeto pasivo del gravamen, patrimonio líquido en el que solo de manera indirecta la propiedad inmueble es tomada como referente, esto es, como uno de los elementos que puede componer el patrimonio bruto del contribuyente, de forma tal que es sobre el patrimonio líquido que recae el cobro del impuesto.

4.1.2 De otra parte recuerda que: “...Los métodos alternativos de solución de conflictos ofrecen a las partes en disputa la posibilidad de un acuerdo sin los costos y demora de la justicia estatal, aseguran eficiencia y eficacia para superar o dirimir las controversias, y coadyuvan con ello, al cumplimiento de las funciones administrativas fiscales y al fortalecimiento de la seguridad jurídica...”.

Advierte que los métodos alternativos de solución de conflictos tienen un respaldo constitucional en el artículo 116 de la Carta, y legal estatutario, en el artículo 8 de la Ley 270 de 1996. Además esos mecanismos se justifican en la medida en que son instrumentos que descongestionan los despachos judiciales y hacen más eficaz la administración de justicia, de suerte que encuentran asidero en los valores y principios previstos en la Constitución que rigen la administración de justicia y que orientan sus fines y se inspiran en las nociones de eficacia, eficiencia, celeridad y efectividad de la justicia, permitiendo paralelamente la participación ciudadana en procura de la plena realización del derecho.

En ese sentido considera que: “...Como la ley tributaria es susceptible de generar diferencias de criterio entre la administración y los contribuyentes, cuando se trate de prestaciones inciertas y discutibles, las controversias pueden ser objeto de acuerdo o conciliación siempre que se armonicen con el principio de legalidad del tributo pues la ley es el único marco en el que se puede conciliar y transigir...”.

Indica que los mecanismos de solución de conflictos establecidos por el legislador en los artículos 38 y 39 acusados están dirigidos a todos aquellos contribuyentes que tengan una discusión o un litigio pendiente en materia tributaria y no a los deudores morosos y por ese hecho no se vulnera el deber constitucional de contribuir al financiamiento de las cargas del Estado ni el principio de igualdad. Al respecto cita un aparte de la sentencia C-163 de 1999.

Destaca que en materia tributaria la participación activa del contribuyente en la solución de las controversias no solo permite una reducción significativa de la evasión fiscal, sino que constituye un mecanismo de recuperación de la legitimidad de los procedimientos y a la vez una forma de control fiscal sobre la actividad del Estado.

Afirma que los artículos 38 y 39 acusados no vulneran el derecho a la igualdad, toda vez que esas normas disponen que para que opere la conciliación contencioso administrativa o la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos en materia tributaria, se requiere como elemento fundamental la existencia de un litigio administrativo o contencioso, es decir, que la Ley no excluye de la técnica a ningún contribuyente que se encuentre en condiciones similares: "...por el contrario el objeto de las normas demandadas es garantizar el acceso a los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria a todos los contribuyentes, usuarios o responsables que se encuentren en iguales circunstancias...".

En ese sentido considera que los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria, tienen como objeto dar cumplimiento a una política de corto plazo con el fin de aumentar el recaudo y disminuir el monto de la cartera morosa de la DIAN, especialmente si se tiene en cuenta que el Legislador está ampliamente facultado para establecer procedimientos tendientes a recuperar los recursos derivados de las obligaciones tributarias de los contribuyentes dando así cumplimiento a los fines del Estado.

Señala que los artículos 38 y 39 acusados no regulan una amnistía de litigios como lo afirma el demandante, sino por el contrario a través de ellos se legalizó una propuesta de conciliación, concebida desde la Ley, en espera de la adhesión del contribuyente.

Finalmente indica que teniendo en cuenta la operatividad de las figuras previstas en los artículos 38 y 39 acusados, no puede entenderse que dichas normas establezcan a favor del contribuyente condonación alguna, toda vez que: "...el hecho de que se genere una conciliación o transacción en materia tributaria no significa una amnistía ya que existe un litigio o un recurso pendiente y en consecuencia no existe certeza sobre la existencia y cuantía del crédito...". Al respecto cita un aparte de la sentencia C-1114 de 2003.

4.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a través del jefe de la Oficina Nacional de

Normativa y Doctrina, interviene en el presente proceso con el fin de solicitar a la Corte que declare la constitucionalidad de los artículos demandados, oponiéndose a las pretensiones del actor, a partir de las consideraciones que enseguida se sintetizan.

4.2.1 Afirma que el artículo 17 acusado no vulnera la Constitución, toda vez que: "...la intención del legislador es gravar con el impuesto al patrimonio la riqueza del contribuyente que está reflejada en su capacidad económica. Riqueza que le ha permitido capitalizar ingresos, ahorrar, tener una solvencia, invertir, capitalizar años tras año los excedentes de sus utilidades, lo cual en ningún momento puede considerarse como una afectación directa a la propiedad inmueble, que constituye una especie del género que es la riqueza, que para efectos de este gravamen se asimila a patrimonio líquido y es allí donde la citada propiedad inmueble se confunde con la totalidad de los bienes y derechos apreciables en dinero que conforman el patrimonio...".

En ese sentido considera que el hecho generador del impuesto no coincide con la propiedad inmueble como un derecho real de los administrados, dado que su fundamento fáctico está asociado a una condición personal o propia del obligado, que es su grado de solvencia económica (riqueza), de forma tal que el artículo 17 impone una restricción al hecho generador en términos económicos cuando establece los \$3.000.000.000., circunstancia que tiene como fundamento la condición de privilegio económico del obligado y los bienes reales que indirectamente se toman en consideración para la definición de la carga impositiva.

Aduce que: "...los topes de riqueza dispuestos por el legislador para que se configure el hecho generador del impuesto al patrimonio son indiciarios de una suficiente capacidad económica para contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, acorde con lo dispuesto en el artículo 95, numeral 9 de la Constitución Política..".

Recuerda que el impuesto predial es un tributo real constituido a favor del municipio donde se encuentra ubicado el bien, de forma tal que por tener el carácter de real en caso de incumplimiento el predio responderá directamente por la deuda, incluso sin perjuicio de que la administración tributaria pueda perseguir otros bienes del contribuyente. En ese sentido, el gravamen real no puede confundirse con el impuesto sobre el patrimonio que es un gravamen personal.

Afirma que el artículo 317 constitucional, constituye una garantía para el contribuyente en la medida en que establece que solamente los municipios pueden gravar la propiedad inmueble y además busca salvaguardar las rentas municipales que en gran parte provienen del impuesto predial al ordenar que la propiedad inmueble no puede ser objeto simultáneamente de tributos que recaigan directamente sobre estos por parte de los departamentos, los entes descentralizados o la Nación.

En ese sentido indica que al tomarse como referente la propiedad inmueble para fijar el impuesto al patrimonio por ser parte integrante del patrimonio líquido como equivalente a riqueza, no significa que se esté gravando de forma directa la propiedad inmueble. Afirma además que ni la Constitución, ni la ley impiden que los bienes inmuebles, como elementos del patrimonio líquido contribuyan a establecer una cifra que, a su turno sirva de parámetro o referente del impuesto al patrimonio. Al respecto cita la sentencia C-222 de 1995.

Advierte que la Corte por vía de jurisprudencia estableció que no todo tributo que tome como referencia de alguna manera la propiedad inmueble implica el establecimiento de un gravamen sobre la misma, de forma tal que la prohibición contenida en el artículo 317 constitucional, 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 que una persona sea propietaria. Al respecto cita la sentencia C-275 de 1996.

4.2.2 De otra parte recuerda que: "...como lo dispone el artículo 116 de la Constitución Política, es posible que el legislador estimule la resolución de conflictos directamente por los propios afectados, utilizando figuras como la conciliación y la transacción, en donde se crea una instancia consensual, donde se permite que las partes en controversia, lleguen a un acuerdo frente al aspecto discutido, sin vulnerar el derecho de justicia, porque son precisamente ellas, quienes de manera voluntaria han accedido a una solución justa de su controversia...".

Afirma que si bien es cierto que la Corte Constitucional prohibió las amnistías tributarias, no puede equipararse esa figura a los mecanismos de solución de conflictos como la transacción y la conciliación, dado que éstos tienen una naturaleza jurídica diferente.

Aduce que mediante las figuras previstas en los artículos 38 y 39 acusados, el criterio que

introdujo el legislador fue la resolución voluntaria de conflictos, mecanismos que van dirigidos a todos los contribuyentes que tengan una discusión o un litigio pendiente en materia tributaria y no al deudor moroso, a que se refería la Ley 223 de 1995 invocada por el actor.

Señala que solamente: "...se puede hablar de un contribuyente incumplido cuando existe un título reconocido, es decir, cuando existe certeza jurídica sobre la existencia y cuantía del crédito, ya sea por haberse proferido sentencia definitiva o por encontrarse ejecutoriado y en firme un acto de la administración, en donde se establezca una obligación, clara, expresa y exigible por un mayor impuesto en contra de un contribuyente, mientras que en la conciliación contencioso administrativa o en la transacción, nos encontramos en el trámite de un proceso ya sea ante la justicia contenciosa o ante la administración tributaria, por lo que en esas instancias es totalmente procedente una solución a sus diferencias...". Al respecto cita la sentencia C-511 de 1996 y apartes de la exposición de motivos de la Ley 863 de 2003.

El Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, atendiendo la invitación hecha por esta Corporación, hizo llegar el concepto que fue aprobado en sesión del Consejo Directivo de esa Institución el 20 de abril de los presentes y en el que actuó como ponente la Doctora Sofía Regueros de Ladrón de Guevara.

4.3.1 La interviniente afirma que: "...a la luz del artículo 317 de la Constitución Política, le está vedado a entes territoriales diferentes al municipio gravar la propiedad inmueble; esto implica una prohibición a gravar de manera directa el hecho económico de la posesión o propiedad de bienes inmuebles. En el impuesto al patrimonio, se grava la posesión de riqueza, esto quiere decir que se está gravando la masa de bienes de propiedad del contribuyente; entonces, si dentro de esa universalidad jurídica se encuentran bienes inmuebles, se debe considerar que existe un gravamen directo sobre esa posesión también, lo cual se traduce en el establecimiento de un tributo del orden nacional sobre la propiedad raíz. No es correcta entonces la tesis de que no se deben considerar individualmente los bienes que componen el patrimonio del contribuyente, sino de la masa misma, a efectos del impuesto al patrimonio...".

En ese sentido considera que le asiste razón al actor al señalar que el artículo 17 acusado

vulnera la Constitución, toda vez que esa disposición genera varios y simultáneos gravámenes sobre la propiedad inmueble, circunstancia que obedece a que la norma acusada crea un gravamen directo sobre la propiedad raíz, mientras que ésta ya se encuentra gravada directamente con el impuesto predial, de orden municipal, de forma tal que: "...la censura de constitucionalidad de la norma citada radica entonces en la posibilidad de la nación de gravar de manera directa la propiedad inmueble y en la consecuente confluencia de tributos...". Al respecto cita apartes de las sentencias C-275 de 1996 y C-711 de 2001.

Advierte que la Corte mediante sentencia C-876 de 2002, modificó la posición que había fijado en sentencias anteriores, y en consecuencia consideró que no existe vulneración al artículo 317 constitucional por el hecho de que se establezcan gravámenes que incluyan el componente inmobiliario del contribuyente dentro de la base gravable al mismo, dado que estos no recaen sobre la propiedad inmueble del contribuyente de manera directa, sino que se toman de manera indirecta como uno de los elementos que pueden componer el patrimonio bruto.

En ese sentido destaca que el artículo 317 superior no distingue en función de la forma directa o indirecta de gravar la propiedad inmueble, sino que simplemente establece una prohibición absoluta en ese sentido, de forma tal que se reserva en forma exclusiva a los municipios la posibilidad de gravar, directa o indirectamente la propiedad inmueble y no es posible agregar una distinción que la norma no hace expresamente.

Señala que el artículo 17 acusado vulnera el artículo 317 superior, al no acatar ese mandato constitucional, pues es evidente que el hecho económico (posesión de propiedad inmueble) es gravado con el impuesto al patrimonio, por cuanto hay incidencia tributaria directa de éste sobre los componentes inmobiliarios, es decir, el hecho generador (posesión de riqueza), aplicándose a los bienes inmuebles.

Estima además que: "...en Colombia no hay deducción de la totalidad de lo pagado por impuestos prediales de la base gravable del impuesto sobre la renta, situación que evitaría que el contribuyente viese nuevamente gravada su propiedad raíz; si una disposición de estas características se hubiese incluido en el artículo 17 de la Ley 863 de 2003, se gravaría efectivamente el patrimonio líquido del contribuyente. No se puede entonces aseverar que,

el incluir los componentes inmobiliarios dentro de la base gravable, por tratarse de integrantes de una universalidad jurídica, no es violatorio de una garantía constitucional, según la cual, estos elementos indicadores de riqueza ya han sido efectivamente gravados con otro impuesto...”.

4.3.2 Considera que los mecanismos alternativos de solución de conflictos juegan un rol importante en la disminución de litigiosidad por lo que es innegable que hacer extensiva su aplicación a los conflictos de orden tributario podría traer beneficios tanto para el contribuyente como para el fisco: “...sin embargo, la aplicación de los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria no es sencilla y el tratamiento legal que se le debe dar a este tema deber ser minucioso y respetuoso de los principios y garantías constitucionales...”.

Estima que el accionante tiene razón al afirmar que los artículos 38 y 39 acusados, vulneran los principio de igualdad y equidad tributaria, toda vez que esas normas establecen sin justificación alguna beneficios únicamente para algunos contribuyentes, responsables o agentes retenedores y usuarios aduaneros, con un criterio referido exclusivamente a la fecha en que éstos tenían controversias con el fisco, generando en consecuencia desigualdad en el trato de las autoridades del Estado para con algunos contribuyentes, sin razones válidas, de forma tal que, no existe justificación para que se niegue la posibilidad de acudir a la transacción o a la conciliación a quienes a partir de la vigencia de la ley se involucren en una disputa con la Administración.

En ese sentido indica que la exoneración que se configura en la práctica con la aplicación de los artículos 38 y 39 acusados es irrazonable dado que produce un desequilibrio en las cargas tributarias de los contribuyentes y desigualdad en el trato que éstos reciben de las autoridades, además, las exoneraciones previstas en esas normas tienen unos efectos equivalentes a los de los saneamientos tributarios de la Ley 223 de 1995 que fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional a través de sentencia C-511 de 1996, por violar los principios de igualdad de los contribuyentes y equidad del sistema tributario.

4.3.3 Salvamento de voto al Concepto del ICDT

Los Doctores Juan Camilo Restrepo, Jaime Abella, Alvaro Leyva y Bernardo Carreño salvaron su voto en relación con el concepto rendido por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario

el 20 de abril de 2004, en relación con la opinión de inexequibilidad que se adoptó respecto del artículo 17 de la Ley 863 de 2003.

Afirman que el patrimonio es un conjunto de derechos y obligaciones, cuya expresión en dinero que es la base del tributo, denota una capacidad de pago que permite gravar al sujeto pasivo, esto es, al dueño del patrimonio, de forma tal que: "...tomar esa universalidad como base para medir la capacidad de pago es comparable a lo que ocurre con el impuesto sobre el consumo (tal como lo formuló Nicholas Kaldor, no como lo tienen establecido las entidades territoriales en Colombia, que obedece a concepto distintos): en el primero se mide la capacidad de pago por el valor de patrimonio; en el segundo, por el volumen del gasto...".

Advierten que la Constitución reserva a los municipios los gravámenes sobre la propiedad inmueble, no sobre su tenencia, ni sobre su incorporación dentro de un conjunto, como medida de la capacidad de pago, de forma tal que el gravamen establecido en el artículo 17 acusado no se impone en razón de la propiedad de un bien inmueble, sino porque el dueño del patrimonio, tiene una riqueza que en su conjunto, le da capacidad de pago.

Consideran que con fundamento en los tres elementos que comprende la propiedad, esto es, la nuda propiedad, el uso y la disposición, es obvio que la capacidad de imposición que la Constitución reserva a los municipios es la que versa sobre el hecho escueto de tener el derecho real, es decir, que es oponible a todos.

En ese sentido señalan que: "...El sistema colombiano, ecléctico y poco científico, determina, de todas maneras, una adecuada financiación de los municipios, que se benefician de transferencias que de paso no han generado las consiguientes responsabilidades, por la falta de expedición de la correspondiente ley y de sus propios recursos tributarios. Desde el punto de vista práctico las entidades territoriales han manejado mal sus recursos, lo que dio origen a una ley que les permitió corregir sus yerros...".

De otra parte advierten que si bien el artículo 17 acusado no vulnera el artículo 317 constitucional, sí vulnera el principio de equidad que debe regir el sistema tributario, que obliga a la persona y al ciudadano a contribuir. Precisan al respecto que la afirmación según la cual "...el patrimonio, como conjunto de bienes y obligaciones, permite medir la capacidad contributiva del sujeto pasivo" solo es cierta "si el tributo se configura como un

complemento de los ingresos” pero no “si lo establece, como lo hace la norma demandada y toda su reglamentación, en forma independiente...”

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Señor Procurador General de la Nación (E), allegó el concepto número 3568, recibido el 21 de mayo de 2004, en el cual solicita a la Corte declarar que ha operado el fenómeno de la cosa juzgada en relación con el artículo 17 acusado y declare la exequibilidad condicionada de los artículos 38 y 39 acusados, de conformidad con las siguientes consideraciones.

5.1 La vista fiscal recuerda que la Corte mediante sentencia C-876 de 2002 declaró exequible el artículo 4° del Decreto Ley 1838 de 2002, considerando que lo que grava el impuesto allí previsto es el patrimonio líquido, concepto que se diferencia de la propiedad aun cuando se relaciona con ella, dado que si bien los inmuebles se tienen en cuenta como activos que forman parte del patrimonio líquido del contribuyente, ello no permite sostener que el impuesto al patrimonio se constituya en un gravamen sobre la propiedad inmueble.

En ese sentido considera que: “...el impuesto al patrimonio es un tributo, que grava la riqueza, es decir, que no grava directamente los bienes inmuebles sino que los toma del patrimonio líquido, entendido éste como aquél que 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...”, de forma tal que no es igual la estimación de un activo patrimonial que puede consistir en un bien inmueble, que sumado con otros incidirá en el valor del patrimonio del contribuyente, que un impuesto como el predial que recae directamente sobre la propiedad inmobiliaria.

Estima entonces que no obstante que la sentencia C-876 de 2002 fue proferida con fundamento en un Decreto expedido en estado de conmoción interior, los mismos criterios tenidos en cuenta en esa oportunidad deberán observarse en el caso bajo estudio y concluir que el impuesto al patrimonio no es un gravamen directo sobre los elementos que lo integran y por tanto no vulnera el artículo 317 constitucional.

5.2 De otra parte, la vista Fiscal señala que respecto de los artículos 38 y 39 acusados, el

actor hace una mala interpretación de los mismos, toda vez que: "...del análisis de las normas se puede establecer claramente que no hay una condonación de los porcentajes de la deuda tributaria sujeta a conciliación. No, pues lo que el legislador señaló en ellas, es que sobre esos porcentajes los contribuyentes deben presentar la fórmula conciliatoria ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Es decir, no es que ellos por el sólo hecho de cancelar el 60%, el 70%, o el 80%, según el caso queden exonerados del pago del porcentaje restante, lo que la norma pregonas es que ese porcentaje debe ser conciliado, lo que significa una negociación y no la condonación total de los mismos..."

Afirma que el artículo 38 acusado lo que permite es una conciliación pero no del impuesto como tal, sino de un porcentaje de la diferencia que surge entre lo que el contribuyente manifiesta es el monto de impuesto en su liquidación privada y lo que la DIAN arguye en la liquidación oficial, de forma tal que la conciliación no parte de la discusión del impuesto o la falta de pago del mismo, sino del mayor valor, o mejor, de la expectativa que cada parte tiene en el proceso.

En ese sentido considera que no se puede comparar la figura de la conciliación prevista en el artículo 38, con las amnistías tributarias o saneamiento fiscal, toda vez que mediante éstas se disponía que el contribuyente podría quedar al día en sus obligaciones tributarias si cancelaba determinado monto y en consecuencia se le perdonaban intereses, sanciones y actualizaciones, contrario sensu en la conciliación se obliga al contribuyente a cancelar un porcentaje no del impuesto en sí mismo considerado sino del mayor valor discutido, para poder presentar una conciliación, no exoneración, sobre el porcentaje que aún no se ha acordado de dicho mayor valor, establecido en la misma disposición legal y la posibilidad también de conciliar, no condonar, la totalidad de las sanciones, intereses y actualizaciones, especialmente si se tiene en cuenta que la misma norma exige la cancelación previamente de un porcentaje del mayor valor del impuesto para poder conciliar.

Indica que: "...atendiendo la importancia que la Constitución Política le concede al tributo, como un deber de ineludible cumplimiento, y al principio de legalidad contenido en el mismo que implica la irrenunciabilidad del Estado en procurar el eficiente y oportuno recaudo, los elementos del tributo no admiten discusión alguna y sobre ellos, en consecuencia, no es dable proponer ningún tipo de acuerdo con los contribuyentes".

Explica que la conciliación judicial a la que se refiere el artículo 38 acusado, establece que la solicitud que debe efectuar el contribuyente es sobre unos porcentajes del mayor impuesto y sobre la totalidad de las sanciones, intereses y actualizaciones, los que son ajustados y proporcionados en la medida en que una de las características del proceso conciliatorio es llegar a acuerdos sobre aspectos en los que recae la incertidumbre si se deben o no, especialmente si se tiene en cuenta que la administración también se puede equivocar y no siempre en la determinación del tributo o en los elementos de éste, asunto que no es objeto de conciliación, pues el monto que considera debe sufragar el contribuyente no siempre es acorde con la ley.

En ese sentido estima que: "...en un proceso judicial no se tiene la certeza si la equivocación provino de la administración o del contribuyente, precisamente por eso se está en litigio, para que un tercero, el juez, decida a quien le asiste razón, es ese marco de incertidumbre el que permite que se pueda llegar a un acuerdo conciliatorio dentro de un marco de razonabilidad, sin atentar contra el principio de legalidad, eje alrededor del cual gira la facultad impositiva del Estado...".

Así mismo considera que la imposición de límites porcentuales o topes para la conciliación dentro de la regulación de los mecanismos alternativos de solución de conflictos, siempre que sean razonables como en el caso de las disposiciones acusadas, garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria que la administración considera debe asumir el contribuyente, y por consiguiente protege el interés público que está implícito en el deber de tributar.

Afirma que el artículo 38 acusado no vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria, frente a las personas que cumplieron sus obligaciones tributarias, toda vez que la conciliación allí prevista obliga a que se pague previamente un alto porcentaje del mayor valor del impuesto discutido para poder conciliar el porcentaje restante y las posibles sanciones, intereses moratorios y actualizaciones, con lo que se garantiza que el contribuyente asume en gran parte el mayor impuesto discutido, y además, que el porcentaje restante sobre el que es factible la conciliación goza de incertidumbre y precisamente ese carácter de falta de certeza en la determinación del tributo a través de la liquidación oficial se ajustó o no a las disposiciones legales, permite concluir que no se vulneran los principios constitucionales, dado que se trata de situaciones de hecho

diferentes.

Estima que el mecanismo de transacción a que alude el artículo 39 acusado, no se refiere en estricto sentido al contrato establecido en el Código Civil, sino que la transacción prevista en la norma acusada debe entenderse como la conciliación que ha de efectuarse en sede administrativa durante la etapa de determinación del tributo con los efectos que se confiere a la misma, esto es, prestará mérito ejecutivo y hará tránsito a cosa juzgada, pues de lo contrario se correría el riesgo de que esa transacción se convierta en un contrato de naturaleza jurídica incierta, pudiendo ser impugnado ante la administración de justicia y por tanto continuando con la incertidumbre de sí la determinación del tributo se ajustó o no a la Ley Tributaria.

Así mismo señala que la imposición de un límite temporal previsto en el artículo 39 acusado con el fin de hacer uso de la figura de transacción, no implica una vulneración a los principios de igualdad y equidad tributaria, toda vez que: "...así como el legislador puede establecer que dichos mecanismos de solución de conflictos sean insertados de manera permanente en el ordenamiento jurídico, también en ejercicio de la libertad de configuración normativa, sin vulnerar la Constitución Política, le es dable consagrar límites temporales como lo hace en el presente evento, sin menoscabar el derecho a la igualdad y la equidad tributaria, pues la autorización constitucional de implementar esta clase de soluciones alternativas no está supeditada a que sea de manera permanente, por lo que nada impide al legislador que en su apreciación de la realidad jurídica y a diversas circunstancias, considere la temporalidad de la aplicación de la medida...".

Advierte empero que con el fin de evitar una lectura equivocada de las normas acusadas en el sentido de que los porcentajes aludidos en las mismas, que son objeto de conciliación terminen condonándose totalmente por parte de la DIAN, -desfigurándose la finalidad de la conciliación-, la Corte Constitucional debe declarar la exequibilidad condicionada de las disposiciones acusadas, en el entendido de que el acuerdo a que se llegue entre las partes corresponda a la esencia del mecanismo de solución de conflictos, esto es, que exista una fórmula presentada por el contribuyente y sea debidamente estudiada por la administración de impuestos.

En ese sentido señala que el acuerdo que se suscriba entre las partes, debe ser el producto

de la fórmula conciliatoria a que alude el artículo 38 acusado y de la solicitud de transacción a que se refiere el artículo 39 demandado, es decir que las propuestas efectuadas por los contribuyentes no se limiten al pago de los porcentajes que señala la Ley y por ende se condone los porcentajes que son objeto de conciliación, sino que deben contemplar distintas variables, sobre las que la administración de impuestos tenga los suficientes elementos de juicio para poder conciliar o transar con el contribuyente. Advierte además que la Jurisdicción en lo Contencioso Administrativo debe controlar que los acuerdos presentados para su aprobación, reflejen la esencia de la conciliación y ésta no se agote con el simple pago de los porcentajes señalados en las normas demandadas.

Recuerda finalmente que en Colombia los mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria estaban proscritos (Ley 446 de 1998, artículo 56), hasta que se expidió la Ley 633 de 2000, cuyos aspectos fundamentales se reiteraron en la Ley 788 de 2002 y en la Ley 863 de 2003. Precisa que en relación con dichos mecanismos no ha habido pronunciamiento judicial sobre su respeto o no de las normas superiores, dado que en las sentencias C-992 de 2001 y C-1114 de 2003, la Corte Constitucional se declaró inhibida para fallar de fondo debido a que al momento de dictar sentencia las disposiciones acusadas habían dejado de surtir efectos.

Señala al respecto que: "...el argumento a que alude la Corte en la sentencia C-992 de 2001, respecto de la inhibición por el carácter temporal de las normas en ese momento impugnadas, dado que vencido el término las conductas que se hayan realizado conforme al mandato legal, adquieren la condición de situaciones jurídicas consolidadas, no es razón suficiente para no pronunciarse de fondo debido a que esta clase de decisiones de carácter tributario tienen unos elementos comunes, frente a los cuales la Corte Constitucional debe fijar unos parámetros de orden constitucional para la futura actividad legislativa en esa materia, pues anualmente puede estar haciéndose un uso inconstitucional de éstas...".

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

6.1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir, definitivamente, sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues las normas acusadas hacen parte de

una Ley de la República.

6.2. El análisis de la acusación formulada en contra del aparte del artículo 17 de la Ley 863 de 2003 invocado por el actor en su demanda

6. 2.1. La materia sujeta a examen

Para el actor con el aparte acusado del artículo 17 de la Ley 863 de 2003 se vulnera el artículo 317 superior toda vez que en el referido aparte -mediante el cual se introduce en el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario el artículo 285 que establece la base gravable del Impuesto al Patrimonio a que alude dicho capítulo-, no se excluyó la totalidad de la propiedad inmueble que pudiera hacer parte del patrimonio líquido de los sujetos pasivos del impuesto al patrimonio, con lo que se habría desconocido el mandato superior según el cual sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble.

Los intervinientes en representación de las entidades públicas y el señor Procurador General de la Nación (E) coinciden en señalar que no asiste razón al demandante en su acusación, pues como lo explicó la Corte en la sentencia C-876 de 2002 por ser el patrimonio una universalidad jurídica perfectamente diferenciable de los bienes que la componen, no cabe afirmar que el impuesto al patrimonio recaiga directamente sobre la propiedad inmueble y que por tanto se vulnere el artículo 317 superior. Sobre este punto el Procurador solicita específicamente estarse a lo resuelto en la referida sentencia por considerar que se configura en este caso el fenómeno de la cosa juzgada constitucional.

La interviniente en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, por el contrario, considera que asiste razón al demandante por cuanto no se podría establecer para estos efectos una diferencia entre el patrimonio y los bienes que lo componen. Posición que sin embargo no comparten algunos miembros de dicho Instituto que salvaron su voto respecto del concepto así emitido. Estos últimos señalan empero que la norma vulneraría el principio de equidad por cuanto el patrimonio no permitiría medir la capacidad de pago de los contribuyentes.

La Corte debe en consecuencia establecer si con el aparte acusado del artículo 17 de la Ley 863 de 2003, se vulnera o no el artículo 317 superior que prevé que solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble.

Previamente la Corte considera pertinente hacer algunas precisiones en torno a i) el contenido y alcance del aparte acusado del artículo 17 de la Ley 863 de 2003, y ii) la no configuración en este caso el fenómeno de la cosa juzgada constitucional en relación con lo decidido en la Sentencia C-873 de 2002.

6.2.2 El contenido y alcance del aparte acusado del artículo 17 de la Ley 863 de 2003

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

Con dicho artículo 17 el Legislador creó así el referido impuesto de patrimonio (art. 292 del E.T.)¹; señaló el hecho generador (art. 293 E.T.)²; estableció la fecha de causación (art. 294 E.T.)³; determinó la base gravable (art. 295 E.T.); fijó la tarifa (art. 296 E.T.)⁴; precisó cuáles entidades no quedaban sujetas al impuesto (art. 297 E.T.)⁵; fijó las condiciones de declaración y pago (art. 298 E.T.)⁶; estableció el contenido de la declaración del Impuesto (art. 298-1 E.T.)⁷; encargó su administración y control a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (art. 298-2 E.T.)⁸; y estableció que en ningún caso el valor cancelado por concepto del Impuesto al Patrimonio así creado será deducible o descontable en el Impuesto sobre la Renta, ni podrá ser compensado con otros impuestos. (art. 298-3 E.T.)⁹.

En lo que se refiere a la base gravable -que es a la que alude el actor en el presente proceso- el Legislador estableció en el artículo 295 del Estatuto Tributario que la base imponible del Impuesto al Patrimonio estará constituida por el valor del patrimonio líquido del contribuyente poseído el 1º de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario¹⁰, 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.

Para el actor la no exclusión de la totalidad de los bienes inmuebles es lo que constituye violación del artículo 317 superior.

6.2.3 La no configuración en este caso del fenómeno de la cosa juzgada constitucional en relación con lo decidido en la sentencia C-876 de 2002

Ahora bien, en el presente caso la Corte debe examinar la incidencia que eventualmente pueda tener para la decisión que ha de tomarse, la Sentencia C-876 de 2002 que declaró la constitucionalidad, entre otros, de los artículos 4 y 5 del Decreto 1338 de 2002, -frente a un cargo por la supuesta vulneración del artículo 317 superior-, sentencia respecto de la cual el señor Procurador General de la Nación invoca la configuración del fenómeno de la cosa juzgada material respecto de la acusación formulada en el presente proceso contra el artículo 17 de la Ley 863 de 2003.

Sobre este punto la Corte recuerda que la cosa juzgada constitucional es una institución jurídico procesal que tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política y mediante la cual se otorga a las decisiones plasmadas en una sentencia de constitucionalidad, el carácter de inmutables, vinculantes y definitivas. De ella surge una restricción negativa consistente en la imposibilidad de que el juez constitucional vuelva a conocer y decidir sobre lo resuelto. De ella surge igualmente la prohibición para el Legislador de reproducir el contenido material de una norma declarada inexecutable, evento en el cual la nueva norma debe ser igualmente declarada inexecutable¹¹.

La Corporación ha precisado que en el análisis de cosa juzgada en cada proceso concreto, corresponde a la Corte desentrañar frente a cada disposición, si efectivamente se puede predicar la existencia de cosa juzgada, sea esta absoluta o material, que impida un nuevo pronunciamiento, así como si se está más bien ante una cosa juzgada aparente o ante una cosa juzgada relativa que permita una valoración de la norma frente al texto superior, en aras de garantizar tanto la integridad y supremacía de la Carta como de los fines y valores propios de la institución de la cosa juzgada¹².

Ahora bien cabe destacar que dentro de los presupuestos que ha señalado la jurisprudencia constitucional para que se configure el fenómeno de la cosa juzgada material -que es a la que alude el señor Procurador en este caso- la Corte ha dicho que la disposición demandada respecto de la cual ella se predique debe tener el mismo contenido normativo que aquel que ya fue examinado por la Corte¹³.

Esta Corporación ha explicado así mismo que dicha identidad normativa debe apreciarse

teniendo en cuenta tanto la redacción de las disposiciones demandadas como el contexto dentro del cual ellas se ubican, de tal forma que si la redacción es diversa pero el contenido normativo es el mismo a la luz del contexto, se entiende que ha habido una reproducción.¹⁴ En el mismo sentido si el texto es el mismo pero el contexto normativo en el que se le reproduce es diferente no cabe predicar dicha identidad¹⁵.

En el presente caso es claro que tanto la redacción como el contexto de las disposiciones a que se ha hecho referencia -artículos 4 y 5 del Decreto 1338 de 2002 y artículo 295 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003- son diferentes.

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.

En tanto que el artículo 295 del Estatuto tributario modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”, es del siguiente tenor :

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 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.

En un caso se está en presencia de un Decreto expedido por el Presidente de la República en

ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 213 superior y en desarrollo de un Decreto (D. 1382 de 2003) que declaró el Estado de Conmoción Interior en todo el territorio nacional, mientras que en el otro caso se está ante una ley ordinaria expedida por el Congreso (art. 150 C.P.).

Dado pues que se trata de normas cuya redacción y contexto normativo es claramente diferente, no puede predicarse la identidad en el contenido normativo a que ha hecho referencia la jurisprudencia para que se configure la cosa juzgada material y por tanto no cabe afirmar que se presente en este caso dicho fenómeno.

Empero, como a continuación pasa a explicarse, es evidente para la Corte que las mismas consideraciones que se expusieron en la Sentencia C-876 de 2002 para declarar la exequibilidad de los artículos 4 y 5 del Decreto 1338 de 2002 frente al cargo por la supuesta vulneración del artículo 317 superior, deben ser reiteradas por la Corte en relación con la acusación formulada por la misma razón en este proceso contra el artículo 17 de la Ley 863 de 2003.

6.2.4 La ausencia de vulneración del artículo 317 superior por la disposición acusada. Reiteración de los criterios expuestos en la Sentencia C-876 de 2002

El actor afirma que con el artículo 295 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 se desconoció el artículo 317 superior por cuanto no se excluyó de la base gravable del impuesto al patrimonio -creado y regulado por el mismo artículo 17 que introdujo los artículos 292 a 298-3 en el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario-, la totalidad de los bienes inmuebles del contribuyente sino solamente los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación.

Aduce que de esta manera se desconoció el mandato constitucional según el cual solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble.

Al respecto la Corte recuerda que al tenor del artículo 317 constitucional¹⁶ efectivamente sólo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble, lo que no obsta para que otras entidades y en particular la Nación establezcan contribuciones de valorización¹⁷.

Así mismo según el artículo 294 constitucional¹⁸ es clara la prohibición constitucional de que la ley conceda exenciones en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales.

No obstante, frente al mandato del artículo 317 constitucional, cabe hacer las siguientes precisiones a las que aludió la Corte en la Sentencia C-876 de 2002 y que ahora se reiteran.

La norma superior 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 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 propietaria¹⁹. 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.

Cabe precisar así mismo 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 presuntiva²⁰. 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 raíz²¹.

Ahora bien, concretamente sobre la acusación según la cual el hecho de no excluir la propiedad inmueble de la base gravable de un impuesto que grave el patrimonio de las

personas desconoce la prohibición que establece el artículo 317 constitucional de gravar dicha propiedad por entidades diferentes de los municipios, cabe recordar lo dicho por la Corte al respecto en la referida sentencia C-876 de 2002.

Dijo la Corte:

“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 económica²². 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 líquido²³. 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 económicamente²⁴.

Ahora bien, cabe recordar que el impuesto predial²⁵ 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 propietaria²⁶.

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.” (subrayas fuera de texto)

Retomando los argumentos expuestos en esa sentencia, la Corte hace énfasis en que 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 1° de enero de cada año gravable, determinado conforme lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario²⁷, y no los bienes inmuebles que puedan eventualmente haber sido tomados en cuenta por el contribuyente como componentes de su patrimonio bruto, no cabe afirmar que el impuesto creado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 recaiga directamente sobre la propiedad inmueble y por tanto se vulnere el artículo 317 superior.

Cabe destacar al respecto que la exclusión de la base gravable del impuesto al patrimonio - que se hace por la norma acusada- de los primeros doscientos millones de pesos (\$200.000.000) (valor año base 2003) del valor de la casa o apartamento de habitación, muestra claramente que lo que se grava es el patrimonio de la persona y no su propiedad inmueble. Dicha exclusión por lo demás para la Corte resulta pertinente, dada la existencia precisamente de otros gravámenes que si recaen directamente sobre la propiedad inmueble y en función del principio de equidad (art 363 C.P.) y del derecho reconocido a todos los colombianos a una vivienda digna (art. 51 C.P.).

Ahora bien, la Corte considera necesario 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 (...)”²⁸, dicha afirmación, no contradice lo expresado en el presente caso por la Corte. En efecto cabe recordar que el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 (arts. 292 a 298-3 E.T.) 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 1° de enero de cada año gravable para los que se establece dicho impuesto (2004, 2005 y 2006 -art. 292 E.T.-). Es decir que solo de manera mediata la propiedad inmueble es tomada como referente, y ello simplemente 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 efectivamente el cobro del impuesto.

Ahora bien, frente a la afirmación de los intervinientes del Instituto Colombiano de Derecho Tributario según la cual la norma si bien no vulnera el artículo 317 superior, sí vulneraría el principio de equidad, cabe precisar que por no haber sido éste un cargo planteado por el actor en su demanda, la Corte, conforme a reiterada jurisprudencia²⁹, limitará su decisión al cargo efectivamente formulado y que fue objeto de análisis por los diferentes intervinientes en el proceso y por el Señor Procurador.

En ese orden de ideas, frente al cargo analizado, a saber, la supuesta vulneración del artículo 317 superior, la Corte declarará la exequibilidad del artículo 285 del Estatuto Tributario tal como fue modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 y así se señalará en la parte resolutive de esta sentencia.

6.3. El análisis de la acusación formulada en contra de los artículo 38 y 39 de la Ley 863 de 2003

6. 3.1. La materia sujeta a examen

Para el actor los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003, -que dentro de precisas condiciones y límites temporales establecen la posibilidad de acudir a la conciliación contencioso administrativa (art. 38) y a la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos (art. 39) en materia tributaria-, vulneran i) el principio de igualdad (art. 13 C.P.) por cuanto se establecen beneficios a favor de unos pocos en desmedro de otros por el simple hecho de haber o no demandado, o haber interpuesto o no determinados recursos en determinadas fechas; ii) el principio de equidad tributaria (art. 95-9 y 363 C.P.) por cuanto dicha diferencia de trato no resultaría justa por no encontrar ninguna justificación, al tiempo que con ellas se estarían estableciendo mecanismos equivalentes a las amnistías tributarias declaradas inexecutable por la Corte precisamente por vulnerar dicho principio.

Los intervinientes en representación de las entidades públicas afirman que no asiste razón al actor y solicitan la declaratoria de exequibilidad de las disposiciones acusadas. Hacen

énfasis en que i) para que opere la conciliación contencioso administrativa o la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos en materia tributaria, se requiere como elemento fundamental la existencia de un litigio sobre el monto a pagar, por lo que no podría afirmarse que se configura un trato discriminatorio en relación con las personas que no se encuentran en la misma situación. Precisan que la Ley no excluye de los mecanismos alternativos referidos a ningún contribuyente que se encuentre en condiciones similares; ii) los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria, tienen como objeto dar cumplimiento a una política de corto plazo con el fin de aumentar el recaudo y disminuir el monto de la cartera morosa de la DIAN; iii) no puede entenderse que dichas normas establezcan a favor del contribuyente condonación alguna, toda vez que "...el hecho de que se genere una conciliación o transacción en materia tributaria no significa una amnistía ya que existe un litigio o un recurso pendiente y en consecuencia no existe certeza sobre la existencia y cuantía del crédito...". Explican al respecto que si bien es cierto en determinadas circunstancias las amnistías tributarias resultan inconstitucionales, no puede equipararse esa figura a los mecanismos de solución de conflictos como la transacción y la conciliación, dado que éstas últimas tienen una naturaleza jurídica diferente, pues son mecanismos que van dirigidos a todos los contribuyentes que tengan una discusión o un litigio pendiente en materia tributaria y no al deudor moroso, a que se refería por ejemplo la Ley 223 de 1995 invocada por el actor.

La interviniente en representación del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, por el contrario, considera que asiste razón al demandante en su acusación dado que no existe ninguna justificación para establecer una diferencia de trato entre contribuyentes como se hace con las normas acusadas.

El señor Procurador General de la Nación, por su parte, descarta la vulneración de los principios de igualdad y de equidad tributaria por razones similares a las expuestas por los intervinientes en representación de las entidades públicas. Solicita sin embargo que se condicione la exequibilidad de las disposiciones acusadas en el entendido que las fórmulas de conciliación o terminación por mutuo acuerdo no se limiten al pago de los porcentajes previstos en los artículos acusados, sino que el acuerdo que se suscriba entre las partes, sea el producto de la fórmula conciliatoria a que alude el artículo 38 acusado o de la solicitud de transacción a que se refiere el artículo 39 demandado, planteadas por el actor y debidamente analizadas y aceptadas por las autoridades tributarias.

El demandante pone de presente que si bien al momento de decidir el presente proceso se habrán cumplido los plazos previstos en las normas acusadas, la Corte debe pronunciarse de fondo de acuerdo con el principio de “perpetuatio jurisdictionis” acogido por la jurisprudencia de esta Corporación³⁰.

Así mismo, el señor Procurador General de la Nación plantea la necesidad de que la Corte se pronuncie de fondo sobre las disposiciones demandadas, para garantizar así el acceso a la justicia constitucional y para “evitar la posterior reproducción legislativa de preceptos que por su precaria vigencia pueden hacer parte del ordenamiento jurídico de forma transitoria tantas veces como sea conveniente sin que sean susceptibles del control de constitucionalidad³¹”.

Corresponde a la Corte en consecuencia establecer si con los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003, que establecen dentro de determinados límites temporales la posibilidad de acudir a la conciliación administrativa o a la terminación por mutuo acuerdo de los procesos contencioso administrativos en materia tributaria, se vulneran o no los principios de igualdad (art. 13 C.P.) y equidad tributaria (art. 95-9 y 363 C.P.).

La Corte constata que durante el trámite del presente proceso la Corte profirió la sentencia C-910 del 2004 en la que se analizó la acusación formulada en esa ocasión en contra de los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003 por la vulneración de los mismos artículos superiores invocados por el actor en el presente proceso, a saber los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución.

En dicha sentencia la Corte decidió “declarar la EXEQUIBILIDAD, en lo acusado y por los cargos estudiados, de los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003, este último en el entendido que la transacción en él prevista sólo procede frente a decisiones que no se encuentren en firme”³².

Cabe precisar que la acusación formulada en ese proceso aludió a la vulneración de los principios de igualdad y de equidad tributaria (arts. 13, 95-9 y 363 C.P.) con argumentos similares a los que ahora se exponen, a saber que i) con las normas acusadas se configuraría una notoria discriminación entre el contribuyente o usuario aduanero que pagó o pague y no demande o no recurra y el que lo haga y ello por el simple hecho de dársele consecuencias al hecho de haberse o no controvertido administrativa o judicialmente los actos mediante los

cuales se le establece un impuesto o una sanción; y por cuanto ii) con las normas acusadas se estaría en presencia de una amnistía tributaria contraria a la Constitución³³.

Cabe precisar además que en el expediente D-5074 que culminó con la expedición de la referida Sentencia C-910 de 2004, el actor en el presente proceso intervino como coadyuvante exponiendo los mismos argumentos que invoca en la demanda objeto del presente proceso³⁴.

Ahora bien, la Corte en dicha sentencia explicó que las normas acusadas no vulneraban el principio de igualdad, -pues dársele consecuencias al hecho de haberse o no controvertido administrativa o judicialmente los actos mediante los cuales se le establece un impuesto o una sanción no puede interpretarse como un tratamiento discriminatorio³⁵-, ni con ellas se desconocen los principios de equidad y de igualdad ante las cargas públicas -pues los mecanismos alternativos de solución de conflictos que en ellas se establecen no pueden asimilarse a las amnistías tributarias que en determinadas circunstancias la Corte ha encontrado contrarias a la Constitución³⁶-.

Dado que esos son precisamente los argumentos que invoca el actor en el presente proceso para sustentar su demanda, ha de concluirse que claramente se configura en este caso el fenómeno de la cosa juzgada constitucional y no compete a la Corte pronunciarse nuevamente sobre los mismos cargos³⁷.

Así las cosas y en la medida en que se configura el fenómeno de la cosa juzgada en relación tanto con la acusación formulada por el supuesto desconocimiento del principio de equidad (art. 95-9 y 363 C.P), como en relación con el cargo por el supuesto desconocimiento del principio de igualdad (art. 13 C.P.), la Corte se estará a lo resuelto en la Sentencia C-910 de 2004 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 por el cargo analizado, -la supuesta vulneración del artículo

317 superior-, el artículo 295 del Estatuto Tributario tal como quedó modificado por el artículo 17 de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”.

Segundo.- ESTARSE A LO RESUELTO en la sentencia C-910 de 2004 en relación con la acusación formulada por la presunta vulneración de los principios de igualdad (art. 13 C.P.) y equidad tributaria (arts. 95-9 y 363 C.P.) contra los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003 “por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas”.

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

JAIME ARAUJO RENTERIA

Presidente

Magistrado

MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO

Magistrado

ALVARO TAFUR GALVIS

Magistrado

CLARA INES VARGAS HERNANDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor RODRIGO ESCOBAR GIL, no firma la presente sentencia por encontrarse en comisión de servicios debidamente autorizada por la Sala Plena.

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ

SECRETARIA GENERAL

SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO JAIME ARAUJO RENTERIA A LA SENTENCIA C-990 DE 2004

IMPUESTO AL PATRIMONIO-Prohibición constitucional de gravar la propiedad inmueble por entidades diferentes a los municipios (Salvamento de voto)

Referencia: expediente D-5117

Magistrado Sustanciador: ALVARO TAFUR GALVIS

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de la mayoría, pero con la claridad de

siempre; me permito manifestar que estoy de acuerdo con el demandante y en este sentido acojo sus razones al igual que las del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

La interviniente afirma que: "...a la luz del artículo 317 de la Constitución Política, le está vedado a entes territoriales una prohibición a gravar de manera directa el hecho económico de la posesión o propiedad de bienes inmuebles. En el impuesto al patrimonio, se grava la posesión de riqueza, esto quiere decir que se está gravando la masa de bienes de propiedad del contribuyente; entonces, si dentro de esa universalidad jurídica se encuentran bienes inmuebles, se debe considerar que existe un gravamen directo sobre esa posesión también, lo cual se traduce en el establecimiento de un tributo del orden nacional sobre la propiedad raíz. No es correcta entonces la tesis de que no se deben considerar individualmente los bienes que componen el patrimonio del contribuyente, sino de la masa misma, a efectos del impuesto al patrimonio..."

En ese sentido considera que le asiste razón al actor al señalar que el artículo 17 acusado vulnera la Constitución, toda vez que esa disposición genera varios y simultáneos gravámenes sobre la propiedad del inmueble, circunstancia que obedece a que la norma acusada crea un gravamen directo sobre la propiedad raíz, mientras que ésta ya se encuentra directamente con el impuesto predial, de orden municipal, de forma tal que: "...la censura de constitucionalidad de la norma citada radica entonces en la posibilidad de la nación de gravar de manera directa la propiedad inmueble y en la consecuente confluencia de tributos...". Al respecto cita apartes de las sentencias C-275 de 1996 y C-711 de 2001.

En ese sentido destaca que el artículo 317 superior no distingue en función de la forma directa o indirecta de gravar la propiedad inmueble, sino que simplemente establece una prohibición absoluta en ese sentido, de forma tal que se reserva en forma exclusiva a los municipios la posibilidad de gravar, directa o indirectamente la propiedad inmueble y no es posible agregar una distinción que la norma no hace expresamente.

Señala que el artículo 17 acusado vulnera el artículo 317 superior, al no acatar ese mandato constitucional, pues es evidente que el hecho económico (posesión de propiedad inmueble) es gravado con el impuesto al patrimonio, por cuanto hay incidencia tributaria directa de éste sobre los componentes inmobiliarios, es decir, el hecho generador (posesión de riqueza), aplicándose a los bienes inmuebles.

Fecha ut supra,

JAIME ARAUJO RENTERIA

Magistrado

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

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

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

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

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

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

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

1. La información necesaria para la identificación y ubicación del contribuyente.
2. La discriminación de los factores necesarios para determinar las bases gravables del Impuesto al Patrimonio.
3. La liquidación privada del Impuesto al Patrimonio.
4. La firma de quien cumpla el deber formal de declarar.
5. La firma del revisor fiscal cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal.

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

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

Los contribuyentes del Impuesto al Patrimonio que no presenten la declaración correspondiente serán emplazados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para que declaren dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento. Cuando no se presente la declaración dentro de este término, se procederá en un solo acto a practicar liquidación de aforo, tomando como base el valor patrimonio líquido de la última declaración

de renta presentada y aplicando una sanción por no declarar equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado.

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

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

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

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

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

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

ART. 282.—Concepto. El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.

11 Sentencia C-030/03 M.P. Álvaro Tafur Galvis. Ver en el mismo sentido entre otras la Sentencia C-774/01 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

12 Al respecto, ver, entre otras las Sentencias C-113/93, C-925/00 y C-774/01. En relación con cada una de estas categorías la Corporación hizo la siguiente síntesis en la Sentencia C-774/01:

“ a) De la cosa juzgada aparente.

Ha dicho la Corte que la cosa juzgada es apenas aparente, cuando la declaratoria de constitucionalidad de una norma, carece de toda motivación en el cuerpo de la providencia. En estos eventos “...la absoluta falta de toda referencia, aun la más mínima, a las razones por las cuales fue declarada la constitucionalidad de lo acusado...”¹², tiene como consecuencia que la decisión pierda, “...la fuerza jurídica necesaria para imponerse como obligatoria en casos ulteriores en los cuales se vuelva a plantear el asunto tan sólo supuesta y no verdaderamente debatido...”¹². Es decir que en este caso es posible concluir que en realidad no existe cosa juzgada y se permite una nueva demanda frente a la disposición anteriormente declarada exequible y frente a la cual la Corte debe proceder a “... a resolver de fondo sobre los asuntos que en anterior proceso no fueron materia de su examen y en torno de los cuales cabe indudablemente la acción ciudadana o la unidad normativa, en guarda de la integridad y supremacía de la Constitución..”¹²

b)De la cosa juzgada formal y la cosa juzgada material.

La cosa juzgada formal se presenta “...cuando existe una decisión previa del juez constitucional en relación con la misma norma que es llevada posteriormente a su estudio...”¹², o, cuando se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual¹². Esta evento hace que “ ...no se pueda volver a revisar la decisión adoptada mediante fallo ejecutoriado..”¹²

Por su parte, la cosa juzgada material, “...se [presenta] cuando no se trata de una norma con texto normativo exactamente igual, es decir, formalmente igual, sino de una disposición cuyos contenidos normativos son idénticos. El fenómeno de la cosa juzgada opera así respecto de los contenidos de una norma jurídica...” ¹².

Esta restricción tiene sustento en el artículo 243 de la Constitución Política, según el cual “ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto declarado inexecutable por razones de fondo...”. De este modo la reproducción integral de la norma, e incluso, la simple variación del giro gramatical o la mera inclusión de un elemento normativo accesorio por parte de legislador, no afecta el sentido esencial de la disposición, y entonces se concluye que sobre la misma opera el fenómeno de la cosa juzgada.

Cuando una disposición es declarada inexecutable, la cosa juzgada material produce como efecto, una limitación de la competencia del legislador (ordinario o extraordinario), que le impide reproducir el contenido material de la norma que no se ajusta a la Carta Fundamental, y en el evento que ello ocurra la Corte debe proferir un fallo de inexecutableidad por la violación del mandato dispuesto en el artículo 243 de la Constitución Política.

Cuando es declarada executable una disposición, el fenómeno de la cosa juzgada material, produce como regla general la imposibilidad para la Corte Constitucional de pronunciarse sobre la materia previamente resuelta, ya que puede conducir a providencias contradictorias que afecten la seguridad del ordenamiento jurídico, o alteren la confianza legítima de los administrados en la aplicación de la Constitución, o vulneren el principio de la igualdad.

No obstante lo anterior, y teniendo en cuenta la especial naturaleza de la cosa juzgada constitucional, es necesario advertir, que de manera excepcional, resulta posible que el juez constitucional se pronuncie de fondo sobre normas que habían sido objeto de decisión de executableidad previa. El carácter dinámico de la Constitución, que resulta de su permanente tensión con la realidad, puede conducir a que en determinados casos resulte imperativo que el juez constitucional deba modificar su interpretación de los principios jurídicos para ajustarlos a las necesidades concretas de la vida colectiva – aún cuando no haya habido cambios formales en el texto fundamental -, lo que incide necesariamente en el juicio de constitucionalidad de las normas jurídicas. El concepto de “Constitución viviente” puede significar que en un momento dado, a la luz de los cambios económicos, sociales, políticos, e incluso ideológicos y culturales de una comunidad, no resulte sostenible, a la luz de la Constitución, – que es expresión, precisamente, en sus contenidos normativos y valorativos, de esas realidades -, un pronunciamiento que la Corte haya hecho en el pasado, con fundamento en significaciones constitucionales materialmente diferentes a aquellas que ahora deben regir el juicio de Constitucionalidad de una determinada norma. En estos casos,

no se puede considerar que el fallo vulnera la cosa juzgada, ya que el nuevo análisis parte de un marco o perspectiva distinta, que en lugar de ser contradictorio conduce a precisar los valores y principios constitucionales y permiten aclarar o complementar el alcance y sentido de una institución jurídica¹².

c) De la cosa juzgada absoluta y de la cosa juzgada relativa:

Se presenta cosa juzgada absoluta cuando el pronunciamiento de constitucionalidad de una disposición, a través del control abstracto, no se encuentra limitado por la propia sentencia, es decir, se entiende que la norma es exequible o inexecutable en su totalidad y frente a todo el texto Constitucional.

La cosa juzgada relativa se presenta de dos maneras:

-Explícita, cuando "...la disposición es declarada exequible pero, por diversas razones, la Corte ha limitado su escrutinio a los cargos del actor, y autoriza entonces que la constitucionalidad de esa misma norma puede ser nuevamente reexaminada en el futuro.."12, es decir, es la propia Corte quien en la parte resolutive de la sentencia limita el alcance de la cosa juzgada "...mientras la Corte Constitucional no señale que los efectos de una determinada providencia son de cosa juzgada relativa, se entenderá que las sentencias que profiera hacen tránsito a cosa juzgada absoluta..."12.

Implícita, se presenta cuando la Corte restringe en la parte motiva el alcance de la cosa juzgada, aunque en la parte resolutive no se indique dicha limitación, "...en tal evento, no existe en realidad una contradicción entre la parte resolutive y la argumentación sino una cosa juzgada relativa implícita, pues la Corte declara exequible la norma, pero bajo el entendido que sólo se ha analizado determinados cargos..." 12. Así mismo, se configura esta modalidad de cosa juzgada relativa, cuando la corte al examinar la norma constitucional se ha limitado a cotejarla frente a una o algunas normas constitucionales, sin extender el examen a la totalidad de la Constitución o de las normas que integran parámetros de constitucionalidad, igualmente opera cuando la Corte evalúa un único aspecto de constitucionalidad; así sostuvo que se presenta cuando: '... el análisis de la Corte está claramente referido sólo a una norma de la Constitución o a un solo aspecto de constitucionalidad, sin ninguna referencia a otros que pueden ser relevantes para definir si la Carta Política fue respetada o vulnerada.' Sentencia C-774/01 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

13 Ver Sentencia C-030/03 M.P. Álvaro Tafur Galvis.

14 Ver entre otras las sentencias C-427 de 1996. MP: Alejandro Martínez Caballero, donde la Corte señaló que el fenómeno de la cosa juzgada material se da cuando se trata, no de una norma cuyo texto normativo es exactamente igual, es decir, formalmente igual, sino cuando los contenidos normativos son iguales.

15 ver Sentencia C-228/02 M.P. Manuel José Cepedaa Espinosa Y Eduardo Montealegre Lynett. A.V. Jaime Araujo Rentería.

16 ARTICULO 317. Solo los municipios podrán gravar la propiedad inmueble. Lo anterior no obsta para que otras entidades impongan contribución de valorización.

17 Al respecto ver la Sentencia C-275/96 M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

18 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.

19 Ver Sentencia. C-275 /96, MP. Dr. José Gregorio Hernández Galindo. En el mismo sentido ver la Sentencia C-776/03 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

20 Ver sobre el particular las Sentencias C-564 de 1996. M. P. Hernando Herrera Vergara y C-238/97 M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

21 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.

22 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 incorporeales (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 incorporeales (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.

23 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

Artículo 282.E.T. Concepto. El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.

24 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.

25 Sobre los antecedentes y características del impuesto predial ver la Sentencia C-467/93 M.P. Carlos Gaviria Díaz

26 Ver Sentencia. C-275 /96 M. P. Dr. José Gregorio Hernández Galindo.

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

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

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

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

ART. 282.—Concepto. El patrimonio líquido gravable se determina restando del patrimonio bruto poseído por el contribuyente en el último día del año o período gravable el monto de

las deudas a cargo del mismo, vigentes en esa fecha.

29 Ver, entre otras, la sentencia C-977/02 M.P. Manuel José Cepeda Espinosa en la que a propósito de un cargo no formulado por el actor en su demanda la Corte señaló lo siguiente “Finalmente pasa la Corte a considerar si se pronuncia sobre el argumento de inconstitucionalidad parcial esgrimido por la delegada del Ministerio Público al rendir Concepto Fiscal en el presente proceso, a saber, que las expresiones de la norma “o la Personería Distrital de Bogotá” y “y el Personero Distrital” violan el principio de igualdad, ya que le asignan exclusivamente al Personero Distrital de Bogotá la facultad de adoptar la medida provisional, sin que exista fundamento constitucional alguno para no otorgarle dicha facultad a los demás personeros, en especial a los Distritales del país (de Cartagena, Santa Marta y Barranquilla) que también cumplen las funciones de Ministerio Público. La Corte reitera que el Ministerio Público en su concepto no hace las veces de demandante y, por lo tanto, no puede formular propiamente cargos nuevos aunque sí puede plantear argumentos adicionales a los esgrimidos por el actor e invitar a la Corte a que juzgue las normas acusadas a la luz de toda la Constitución indicando cuáles son los vicios que encuentra. Por su parte, la Corte no está obligada a proceder de esta manera ya que está facultada para limitar los alcances de la cosa juzgada a los cargos analizados en la sentencia para que ésta no sea absoluta sino relativa.”. En el mismo sentido ver la Sentencia C-037/03 M.P. Álvaro Tafur Galvis.

30 Alude particularmente a las sentencia C-1115/01 M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

31 “En relación con la conciliación y la terminación por mutuo acuerdo de litigios tributarios, la Corte Constitucional se ha declarado inhibida para pronunciarse de fondo en dos ocasiones consecutivas, en las que fueron demandados los artículos 101 y 102 de la Ley 633 de 2000 (sentencia C-922 de 2001) y los artículos 98 y 99 de la Ley 788 de 2002 (sentencia C-1114 de 2003), respectivamente.”

32 Sentencia C-910/04 M.P. Rodrigo Escobar Gil

33 La Corte resumió de la siguiente manera la acusación formulada por el actor en ese proceso. “El actor formula dos cargos frente a los artículos 38 y 39 de la Ley 863 de 2003. En el primero, alega que existe una notoria discriminación entre el contribuyente o usuario aduanero que pagó o pague y no demande o no recurra y el que lo haga, pues en la primera

hipótesis debe pagar la totalidad de impuestos, sanciones, intereses y actualización. En cambio, en la segunda hipótesis, el contribuyente tiene ostensibles beneficios. En esta medida, es preferible recurrir todos los actos administrativos y esperar que una ley futura establezca una amnistía tributaria. De ahí que, se esté fomentando la evasión hacia el futuro.

En el segundo cargo, se cuestionan los métodos alternativos de solución de conflictos, señalados en las normas, pues considera el actor que en materia tributaria no existen partes que puedan llegar a conciliar, transar o terminar por mutuo acuerdo, toda vez que no existe igualdad en las mismas.

Para el demandante, se trata de “amnistías disfrazadas” con los nombres de “conciliación” o “mutuo acuerdo”, que “ocasionan una discriminación desproporcionada y sin razón a favor de algunos contribuyentes y en perjuicio de otros, dándoles privilegios odiosos a unos pocos en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir”, que vulneran “el principio de generalidad del tributo donde todos deben contribuir de acuerdo con los postulados de la justicia y los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema”.

Advierte el libelista que, los artículos 245 y 246 de la Ley 223 de 1995 ya habían establecido “saneamientos”, como allí se denominaron, y fueron declarados inexecutable en la sentencia C-511 de 1996, por no observar los principios de igualdad y equidad en el sistema tributario.

Frente a este punto, el demandante solicita a la Corte Constitucional, “fallar, así sea el fallo posterior al plazo para conciliar o transar en julio 31 de 2004 (SIC) los procesos tributarios, porque esta Demanda se presenta antes de aquella fecha y la violación de las normas constitucionales surge prima facie, y se debe impedir su reproducción en el futuro”.

Solicita, además que la declaratoria de inexecutable de estos artículos de la Ley 863 de 2003 se haga “desde la fecha de su sanción en diciembre 29 de 2003, para que así no se utilicen los fallos de la Corte para favorecer las acciones discriminatorias”. Sentencia C-910/04 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

34 El actor en el presente proceso, intervineinte en el expediente D- 5074 señaló en esa ocasión lo siguiente:

“La conciliación consagrada en el artículo 38 y la terminación por mutuo acuerdo del artículo 39 vulnera abiertamente el artículo 13 Superior, al establecer situaciones de desigualdad entre los contribuyentes, responsables, agentes retenedores y usuarios aduaneros que tengan pleitos pendientes de resolver ante la administración tributaria o ante los tribunales de la jurisdicción contencioso administrativo, toda vez que hace depender de la oportunidad en que se presentaron sus demandas o les fueron notificados los actos administrativos liquidatorios o sancionatorios, para ser o no beneficiarios de dichos mecanismos alternativos de pago.

Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores que no podrán beneficiarse con la transacción o conciliación de la Ley 863 de 2002 serán aquellos que al 29 de diciembre de 2003 ya habían definido su situación con la DIAN, ya sea pagando o suscribiendo un acuerdo de pago, por las deudas que tenían pendientes de pago, o que simplemente antes de esa fecha ya se había presentado una sentencia definitiva en primera o en única instancia ante los Tribunales Administrativos o con motivo de la apelación ante el Consejo de Estado. Es decir, indica, se crea una situación de desigualdad para quienes habiendo sido requeridos o sujetos de una liquidación oficial ejecutoriada, en la misma época de los beneficiados con la Ley 863, pero no por estar descrita en el artículo 38, no pueden acceder a la terminación alternativa de los conflictos.

-La conciliación y la terminación por mutuo acuerdo, no consulta el espíritu de justicia que implica contribuir con la financiación, porque para los contribuyentes, responsables y agentes retenedores que por razones circunstanciales al momento de entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003, cumplían los requisitos de oportunidad previstos en esta, podrán acceder a estos mecanismos de solución de conflictos, mientras que aquellos que a pesar de haber sido objeto de los mismos actos administrativos liquidatorios que dieron lugar a las demandas, por no existir el 29 de diciembre de 2003, controversia tributaria no podrán hacerlo.

-Se desconoce también el principio de equidad tributaria, toda vez que los contribuyentes responsables o agentes retenedores con controversias pendientes de decidir y que cumplan con los requisitos carentes de objetividad que planteó el legislador del 2003, van a obtener ventajas o beneficios tributarios sin una razón valedera y justa para acceder a ellas”. Sentencia C-910/04 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

35 Dijo la Corte al respecto “ En consonancia con los dos cargos anteriores, el actor plantea una violación del principio de igualdad, por cuanto se estaría concediendo un tratamiento privilegiado a quienes incumplieron con sus deberes tributarios, en detrimento de quienes han sido cumplidos con el fisco. Ese planteamiento, así formulado, resulta equivocado, porque presupone que quien controvierte administrativa o judicialmente los actos mediante los cuales se le establece un impuesto o una sanción, ha incumplido de mala fe con sus obligaciones tributarias, cuando en realidad, como se ha dicho, ejerce un derecho de raigambre constitucional, para controvertir las actuaciones de la Administración que considera contrarias a la ley y lesivas de sus derechos.

Con todo, cabría señalar que la desigualdad resulta de la comparación objetiva entre quien paga sus obligaciones tributarias, y quien, en el mismo supuesto de hecho, liquida una obligación menor y luego, al ser requerido por el excedente, recurre o demanda, según el caso. En ese evento, por efecto de las disposiciones demandadas, y sin que exista certeza judicialmente declarada en torno al alcance de la obligación tributaria, el beneficiario de las normas pagaría un impuesto menor, sin sanciones y sin intereses. En esta dimensión del planteamiento, sin embargo, hace falta un elemento indispensable para la realización de un juicio de igualdad, cual es la comparabilidad de las situaciones. En efecto, en la hipótesis planteada, cada uno paga o está dispuesto a pagar lo que reconoce deber. Y una es la situación de quien paga lo que cree deber y otra muy distinta la de quien expresa su inconformidad con la obligación que se le ha establecido. El segundo alienta la expectativa de no pagar lo que se le cobra en exceso, y por eso puede beneficiarse de una medida de transacción o conciliación. El otro, habiendo tenido la oportunidad de controvertir la obligación a su cargo, optó por pagarla, convencido de que había sido adecuadamente establecida. Quien controvierte la obligación, asume un riesgo, y el resultado puede, o serle totalmente adverso, o plenamente favorable o, finalmente puede, plantearse una fórmula de transacción o conciliación, como en este caso. Pero todo ello es fruto de la decisión libre y legítima de controvertir la decisión, como es igualmente libre y legítima la decisión de no hacerlo.

Se puede argumentar que este tipo de opciones legislativas, con un propósito de recaudo en el corto plazo, alientan la evasión en un horizonte temporal más amplio. Sin embargo, ese efecto no sería, en este caso, susceptible de calificación jurídica, y obedece a una consideración de política legislativa la ponderación entre la ganancia por la oportunidad del

recaudo y el ahorro de tiempo y recursos administrativos, y un eventual estímulo a controvertir administrativa y judicialmente las obligaciones tributarias, con la perspectiva, también eventual, de beneficiarse de una medida legal de alivio o saneamiento.” Sentencia C-910/04 M.P. Rodrigo Escobar Gil.

36 Dijo la Corte al respecto: “En relación con el primer cargo considera la Corte necesario precisar que las amnistías tributarias tienen lugar cuando se condonan, en todo o en parte, las obligaciones a cargo de un contribuyente respecto del cual ya se ha configurado la correspondiente obligación tributaria.

Las disposiciones acusadas contemplan dos situaciones distintas: por una parte, establecen la posibilidad de que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros que, en relación con liquidaciones oficiales o resoluciones mediante las cuales se establecen sanciones independientes, hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso- administrativa antes de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 863 de 2003, respecto de la cual no se haya proferido sentencia definitiva dentro de las instancias del proceso puedan conciliar con la Administración de Impuestos. Por otra parte, se dispone que los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros a quienes se les haya notificado o se les notifique hasta el 31 de marzo de 2004, requerimiento especial, pliego de cargos o liquidación oficial, podrán solicitar transar con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hasta el 30 de junio del año 2004, el sesenta por ciento (60%) del mayor impuesto discutido y el valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, como consecuencia del requerimiento especial, pliego de cargos o liquidación oficial, siempre y cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o usuario aduanero corrija su declaración privada y pague el cuarenta por ciento (40%) del mayor impuesto propuesto. (...)Encuentra la Corte que, en este caso, la materia es susceptible de conciliación, por referirse a pretensiones de carácter patrimonial y contenido económico, y, como quiera que esas conciliación o transacción, operan sobre materias objeto de controversia, no comportan, por consiguiente, per se, la rebaja de obligaciones ciertas e indiscutidas y no pueden catalogarse como amnistías tributarias, las misma se encuentran dentro de la órbita de configuración del legislador, que puede, por consideraciones de recaudo, de eficiencia administrativa y de ahorro de recursos plantear fórmulas alternativas para la solución de las controversias que se hayan presentado

en torno a las obligaciones tributarias.” Sentencia C-910/04 M.P. Rodrigo Escobar Gil

37 Al respecto, ver, entre otras las Sentencias C-113/93, C-925/00, C-774/01 y C-030/03.