

T-352-97

Sentencia T-352/97

DERECHO A LA IGUALDAD-Definición

La igualdad es un derecho relacional que involucra usualmente, cargas, bienes o derechos constitucionales o legales. La identificación de las cargas o los beneficios que se reparten a través de las medidas que generan un trato diferenciado, es eventualmente relevante para definir el grado de intensidad con el cual habrá de realizarse el juicio de igualdad, pero de ninguna manera puede ser utilizada para desvirtuarlo.

TRATAMIENTO DIFERENCIADO-Requisitos para su justificación

Para que una medida que establece un trato diferenciado en virtud de uno de los criterios constitucionalmente “sospechosos” supere el juicio de igualdad y la presunción de inconstitucionalidad que la cobija, se requiere que se verifiquen los siguientes requisitos: (1) que persiga un objetivo constitucionalmente imperioso; (2) que obren datos suficientes para afirmar que resulta idónea para garantizar la finalidad perseguida; (3) que es indispensable para alcanzar tal propósito; (4) que el beneficio que se busca obtener es mayor que el daño que causa; y (5) que el trato diferenciado se ajusta al grado de la diferencia que existe entre las personas o grupos de personas involucrados. Si una medida de la naturaleza de la que se estudia, no cumple alguna de estas condiciones, compromete el derecho a la igualdad.

TEST DE IGUALDAD-Diferencia de trato por credo religioso/IGUALDAD DE COMUNIDADES RELIGIOSAS-Declaraciones tributarias/DECLARACION ANUAL DE INGRESOS Y PATRIMONIO-Tratamiento igualitario de congregaciones religiosas

ACCION DE TUTELA-Procedencia por no aplicación decreto en condiciones de igualdad/DECRETO-Aplicación en condiciones de igualdad

La posibilidad de solicitar la suspensión provisional de un acto administrativo no necesariamente desplaza a la acción de tutela y, en segundo término, aunque no fuere así, resulta claro que la presente acción no se interpuso contra el decreto mencionado, sino contra la decisión de la DIAN de no aplicarlo en condiciones de igualdad. En el presente caso, la acción no se interpuso contra el decreto precitado, sino contra la omisión de la DIAN de

aplicarlo en condiciones de igualdad, vale decir, en consonancia con lo dispuesto en los artículos 13 y 19 de la Constitución Política. Dado que tal comportamiento público vulnera los derechos a la igualdad y a la no discriminación y, por contera, el derecho a la libertad religiosa del actor, la Sala ordenará a la DIAN aplicar, en condiciones de igualdad, las normas que considera vigentes y, en consecuencia, inaplicar, para todos los efectos, los plazos de entrega de la declaración de ingresos y patrimonio contenidos en el decreto reglamentario, siempre que mantenga formal y materialmente su condición de asociación religiosa sin ánimo de lucro legalmente reconocida.

Referencia: Expediente T-128368

Actor: Casa Sobre La Roca - Iglesia Cristiana Integral -

Magistrado Ponente:

Dr. EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

La Sala Tercera de Revisión de la Corte Constitucional, integrada por los Magistrados Eduardo Cifuentes Muñoz, Carlos Gaviria Díaz y José Gregorio Hernández Galindo, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL PUEBLO

Y

POR MANDATO DE LA CONSTITUCION

la siguiente

S E N T E N C I A

En el proceso de tutela T-128368 adelantado por la CASA SOBRE LA ROCA -IGLESIA CRISTIANA INTEGRAL - contra la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-

ANTECEDENTES

1. Por intermedio de apoderado, el representante legal de la Casa sobre la Roca -Iglesia Cristiana Integral- interpuso acción de tutela contra la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales - DIAN -, el 3 de febrero de 1997, ante la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por considerar que esta entidad vulneró los derechos fundamentales a la igualdad (C.P., artículo 13) y a la libertad religiosa (C.P., artículo 19) de la congregación que representa.

El representante judicial del actor señaló que, el 26 de noviembre de 1996, se dirigió a la DIAN a fin de consultar a esta entidad si la Casa sobre la Roca -Iglesia Cristiana Integral- estaba obligada a presentar declaración de ingresos y patrimonio, toda vez que, según el Decreto 1175 de 1991, la Iglesia Católica se encuentra exenta de esta obligación y, en virtud de lo dispuesto por el artículo 19 de la Constitución Política, todas las iglesias son iguales ante la ley y gozan de los mismos derechos y prerrogativas.

Informó que, mediante oficio fechado el 30 de diciembre de 1996, la DIAN dio respuesta a la anterior consulta y manifestó que el artículo 23 del Estatuto Tributario dispone que las asociaciones religiosas de cualquier credo no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Por esta razón, no se encuentran obligadas a presentar declaración de renta, ni son sujetos pasivos de retención (Estatuto Tributario, artículo 369, literal b)). Sin embargo, estas asociaciones tienen el deber de presentar una declaración de ingresos y patrimonio, la cual sólo busca establecer la información necesaria para determinar el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos; para realizar estudios tributarios; y, para efectuar cruces con las cuentas de terceras personas (Estatuto Tributario, artículos 598, 599-1 y 632).

El apoderado del actor indicó que en la anotada comunicación la DIAN explicó la exención de presentar declaración de ingresos y patrimonio que beneficia a la Iglesia Católica del siguiente modo:

“Sobre el particular es necesario precisar, que en virtud del CONCORDATO, o convenio internacional, celebrado entre el Estado Colombiano y la Santa Sede, que le reconoció personería de Derecho Internacional Público a la Iglesia Católica, el Gobierno Nacional mediante decreto N° 1175 de 1991, suspendió para la iglesia católica la presentación de la Declaración de Ingresos y Patrimonio, al disponer:

Artículo 1°.- Queda suspendido el plazo establecido en el decreto 3101 de 1990 para la presentación de la Declaración de Ingresos y Patrimonio correspondiente a las conferencias

episcopales y de superiores, mayores, iglesias particulares, parroquias y seminarios (asociaciones religiosas), regidas por la legislación canónica y amparados por el concordato con la Santa Sede, aprobado por la Ley 20 de 1974.

Dicha suspensión no ha sido variada hasta el momento por considerar que se conservan las circunstancias de hecho que las motivaron”.

En opinión del representante judicial, del concepto emanado de la DIAN es posible concluir que, por mandato del Decreto 3101 de 1990 y del artículo 1° del Decreto 1175 de 1991, “las iglesias diferentes a la Iglesia Católica, están obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio”. Opina que estas disposiciones consagran “un derecho preferencial y discriminatorio” en favor de la Iglesia Católica y en detrimento de otras congregaciones religiosas. Así mismo, considera que el concepto de la DIAN vulnera los principios de equidad, eficiencia y progresividad en que debe fundarse el sistema tributario (C.P., artículo 363).

Por otro lado, el apoderado del actor afirma que, al emitir su concepto, la DIAN debió haber hecho uso de la excepción de inconstitucionalidad de que tratan el artículo 4° de la Carta Política y el artículo 12 de la Ley 153 de 1887 e inaplicar los Decretos 3101 de 1990 y 1175 de 1991, por ser éstos violatorios de normas constitucionales. En efecto, señala que las normas legales en materia religiosa (Ley 133 de 1994 y Decreto 782 de 1995) y la jurisprudencia de los tribunales del país determinaron la creación de un “nuevo derecho religioso” que persigue el logro de la igualdad entre las distintas confesiones religiosas. Manifiesta que el concepto de la DIAN contraviene la propia voluntad del Gobierno nacional, como quiera que éste presentó un proyecto de ley a consideración del Congreso de la República (proyecto 127 de 1996) que busca establecer un tratamiento tributario igualitario entre las distintas asociaciones religiosas existentes en Colombia.

Por último, el representante judicial agrega que, con su actuación, la DIAN ha vulnerado el derecho a la igualdad (C.P., artículo 13), como quiera que éste dispone que no podrán establecerse discriminaciones en materia de derechos, libertades y oportunidades por razones de carácter religioso. De igual forma, considera que el artículo 19 de la Constitución, en tanto dispone que “todas las confesiones religiosas e iglesias son igualmente libres ante la ley”, resultó violado.

Con base en estos razonamientos, el apoderado del representante legal de la Casa sobre la

Roca - Iglesia Cristiana Integral - solicitó que se ordenara a la DIAN que “cumpla y reconozca el Derecho a la Igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Nacional, en concordancia con lo previsto en el artículo 19 de la Carta Política, en la Ley Estatutaria 133 de 1994 (artículos 2°, 3° y 4°) y en su Decreto Reglamentario 782 de 1995”.

2. Por providencia de febrero 13 de 1997, la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca denegó la acción de tutela interpuesta por la Casa sobre la Roca -Iglesia Cristiana Integral- contra la DIAN.

El tribunal de tutela consideró que la discriminación que, a juicio del actor, configuraba el concepto de 30 de diciembre de 1996 emitido por la DIAN no se producía por cuanto la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio sólo tiene fines informativos y no conduce, en forma alguna, al pago de impuesto alguno. De igual modo, el Gobierno nacional está facultado para exigir la presentación de este documento, en virtud de lo establecido por el último inciso del artículo 15 de la Constitución.

Por último, el a-quo agregó que “con el oficio objeto de la solicitud de tutela la administración explica que la actuación del Gobierno fue tomada con fundamento en una norma supranacional como es el convenio internacional celebrado entre la Santa Sede y el Estado Colombiano, convenio al que está sometida la legislación interna y que dio lugar a la exoneración de la Iglesia Católica de presentar Declaración de Ingresos y Patrimonio y lo cual en manera alguna afecta el tratamiento fiscal de la Iglesia Casa sobre la Roca - Iglesia Cristiana Integral -, o sus derechos fundamentales”.

3. El apoderado del actor impugnó la sentencia de primera instancia por considerar que, en ésta, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca omitió realizar “un análisis jurídico acorde con la importancia del tema a tratar” y se limitó a afirmar que el Decreto 1175 de 1991 había sido expedido al amparo del Concordato celebrado entre Colombia y el Vaticano y aprobado por la Ley 20 de 1974, lo cual es falso, ya que el mencionado decreto fue dictado con base en las facultades que el artículo 120-3 de la Constitución de 1886 otorgaba al Presidente de la República.

El impugnante señaló que la Corte Constitucional, en sentencia de febrero 5 de 1993, declaró parcialmente inexecutable los artículos VIII, XIV, XV y XVI del artículo 1° de la Ley 20 de 1974 y completamente inexecutable los artículos VI, IX, XI, XII, XIII, XVI y XXII de la misma norma.

Así mismo, indicó que la Corte decretó la inexecutable de los artículos VII y IX del Protocolo Final del Concordato.

Con base en lo anterior, el apoderado del actor estimó que los argumentos utilizados por la Corte Constitucional para declarar inexecutable las normas concordatarias arriba citadas, debían ser utilizados para juzgar la conformidad del Decreto 1175 de 1991 con la actual Carta Política.

Para concluir, el impugnante recordó que el derecho a la libertad religiosa es fundamental, inalienable, tutelable, de aplicación inmediata, no susceptible de ser suspendido, intangible y sólo regulable por vía de ley estatutaria. Así mismo, se preguntó si la Casa sobre la Roca estaría obligada a cumplir con el concepto emitido por la DIAN y con el Decreto 1175 de 1991 en el que aquel se fundamenta, ambos manifiestamente inconstitucionales.

4. Mediante sentencia de marzo 6 de 1997, la Subsección "A" de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado revocó la providencia de primera instancia y, en su lugar, rechazó la acción de tutela por considerarla improcedente.

El Consejo de Estado consideró que, no obstante su reiterada posición relativa a la no procedibilidad de la acción de tutela para defender derechos de personas jurídicas, existen algunas eventualidades en las cuales éstas se encuentran legitimadas para interponer la anotada acción cuando se trate de buscar la protección de los derechos contenidos en los artículos 14, 15, 23 y 29 de la Constitución Política.

Sin embargo, en el presente caso, el actor dispone de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo para controvertir el acto que estima violatorio de los derechos fundamentales de la congregación religiosa que representa.

La anterior decisión fue enviada a la Corte Constitucional para su eventual revisión y, al ser seleccionada, correspondió a esta Sala su conocimiento.

FUNDAMENTOS

1. La Casa sobre la Roca - Iglesia Cristiana Integral - , interpuso, a través de apoderado, la presente acción de tutela por considerar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

- DIAN - violó su derecho a la igualdad y a la libertad religiosa. En su criterio la entidad demandada omitió aplicar, en condiciones de igualdad, lo dispuesto en el Decreto 1175 de 1991, que exceptúa a la Iglesia Católica de la presentación del certificado de ingresos y patrimonio, al indicar, a través del oficio de 30 de diciembre de 1996, que la Casa Sobre la Roca no se encuentra exonerada de cumplir la mencionada obligación.

La Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó el amparo solicitado. A su juicio, la alegada discriminación no se produce dado que la obligación de presentar el certificado de ingresos y patrimonio sólo tiene fines informativos y de control y no conduce al pago de impuesto alguno. De otra parte consideró que el tratamiento especial que el decreto 1175 de 1991 otorga a la Iglesia Católica no afecta las obligaciones que, de manera legítima, el Estado puede imponer a otras congregaciones religiosas.

El Consejo de Estado revocó la decisión de primera instancia y, en su lugar, rechazó la tutela impetrada. A juicio del fallador, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, constituye otro medio de defensa judicial que desplaza a la acción de tutela.

Procede la Sala al estudio de las providencias de instancia.

2. En virtud de lo dispuesto en el artículo 23 del Estatuto Tributario, las congregaciones religiosas sin ánimo de lucro, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta¹. No obstante, según el artículo 598 del mismo Estatuto, dichas asociaciones se encuentran obligadas, en condiciones de igualdad, a presentar una declaración anual de ingresos y patrimonio, que tiene por finalidad, fundamentalmente, la de dotar al Estado de instrumentos de control fiscal (art. 599). A su turno, el artículo 579 de la misma normatividad indica que el gobierno nacional señalará oportunamente los lugares y los plazos dentro de los cuales deberán presentarse las citadas declaraciones tributarias.

En desarrollo de ese mandato legal, el gobierno expidió los decretos reglamentarios 3101 de 1990, 2820 de 1991, 2064 de 1992, 2511 de 1993, 2798 de 1994, 2231 de 1995 y 2300 de 1996, a través de los cuales reconoce que el Estatuto Tributario exige a las congregaciones religiosas de la obligación de pagar el impuesto de renta y complementarios adscribiéndoles, exclusivamente, el deber de presentar la declaración anual de ingresos y patrimonio y, en consecuencia, fija los plazos anuales para la presentación de tales declaraciones tributarias.

Las normas citadas se refieren genéricamente a las asociaciones religiosas sin ánimo de lucro, sin hacer excepciones o conferir privilegios o prerrogativas a ninguna en particular. En este sentido, puede afirmarse que dichas disposiciones encuentran pleno respaldo en lo dispuesto en la Ley Estatutaria de Libertad Religiosa y de Cultos, y en la Ley 20 de 1974, aprobatoria del Concordato celebrado entre el Estado Colombiano y la Santa Sede.

En efecto, la Ley Estatutaria es clara al imponer la obligación de respetar, en condiciones de igualdad, a todas las iglesias o congregaciones religiosas, sin que pueda producirse discriminación alguna (art. 3). Así mismo, el artículo XXIV del artículo 1º de la Ley 20 de 1974, aprobatoria del Concordato, reconoce, especialmente en materia fiscal, la necesaria igualdad que debe existir respecto de todas las congregaciones religiosas. En efecto, al respecto la citada disposición, declarada exequible por esta Corporación, señaló:

Artículo XXIV. Las propiedades eclesiásticas podrán ser gravadas en la misma forma y extensión que las de los particulares. Sin embargo, en consideración a su peculiar finalidad se exceptúan los edificios destinados al culto, las curias diocesanas, las casas episcopales y curales y los seminarios.

Los bienes de utilidad común sin ánimo de lucro, pertenecientes a la Iglesia y a las demás personas jurídicas de que trata el artículo IV del presente Concordato, tales como los destinados a obras de culto, de educación o beneficencia, se regirán en materia tributaria por las disposiciones legales establecidas para las demás instituciones de la misma naturaleza.(subraya no original)

Advierte la Sala que no existe, ni en el Concordato, ni en la Ley Estatutaria, una sola disposición que habilite al gobierno nacional para establecer un tratamiento fiscal diverso entre las congregaciones religiosas que, en virtud de lo dispuesto en la citada Ley Estatutaria y en su decreto reglamentario 782 de 1995, obtengan reconocimiento y personería jurídica.

3. Pese a lo anterior, el gobierno expidió el decreto reglamentario 1175 de 1991, a través del cuál decidió eximir a la Iglesia Católica de la obligación que le impuso el Estatuto Tributario, de presentar la declaración de ingresos y patrimonio. El artículo 1 del citado decreto estableció:

Artículo 1°.- Queda suspendido el plazo establecido en el decreto 3101 de 1990 para la presentación de la Declaración de Ingresos y Patrimonio correspondiente a las conferencias episcopales y de superiores, mayores, iglesias particulares, parroquias y seminarios (asociaciones religiosas), regidas por la legislación canónica y amparados por el concordato con la Santa Sede, aprobado por la Ley 20 de 1974.

A pesar de que la norma transcrita se limita a suspender los plazos de un decreto que fijaba los términos de presentación de las declaraciones tributarias para el año de 1991 - Decreto 3101 de 1990 - y no hace referencia a una suspensión indefinida que pudiere afectar lo dispuesto en los decretos que, posteriormente, sobre el mismo asunto expediría el mismo gobierno (Decretos 2820 de 1991, 2064 de 1992, 2511 de 1993, 2798 de 1994, 2231 de 1995 y 2300 de 1996), la DIAN entiende que la precitada suspensión es indefinida. Así lo manifestó en el concepto objeto de la presente acción de tutela al indicar textualmente:

“Dicha suspensión no ha sido variada hasta el momento por considerar que se conservan las circunstancias de hecho que la motivaron”.

4. Con independencia del estudio sobre la legalidad o constitucionalidad del decreto mencionado - y, en particular, sobre la competencia del gobierno para modificar el estatuto tributario -Decreto Ley 624 de 1989 y normas legales que lo modifican - a través de un decreto reglamentario, o de la congruencia entre la Ley 20 de 1974 y el artículo 1 del Decreto 1175 de 1991, o de la vigencia de este último, el que en principio debe ser realizado por la jurisdicción de lo contencioso administrativo -, corresponde a la Sala establecer si la decisión de la DIAN, plasmada en el citado oficio de 30 de diciembre de 1996, viola el derecho a la igualdad de la Casa sobre la Roca.

Violación de la igualdad

5. Como ha sido indicado, la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó el amparo solicitado por considerar que el Decreto 1175 de 1991 y la aplicación que del mismo hacia la DIAN no afectaba el derecho a la igualdad de la Casa Sobre la Roca - Iglesia Cristiana Integral -. Tres fueron los argumentos esgrimidos por el fallador para fundamentar su aserto: (1) que la obligación de presentar el certificado de ingresos y patrimonio sólo tiene fines informativos y de control y no conduce al pago de impuesto alguno, de lo cuál infiere la inexistencia de un trato discriminatorio ; (2) que el tratamiento especial que el Decreto 1175

de 1991 otorga a la Iglesia Católica se funda en una norma “supranacional” a la cual está sometida la legislación interna ; y (3) que relevar a la Iglesia Católica de la obligación que le impuso el Estatuto Tributario no afecta “el tratamiento fiscal de la Iglesia Casa sobre la Roca - Iglesia Cristiana Integral -, o sus derechos fundamentales”.

Por las razones que se expresan a continuación, la Sala se aparta de la tesis del Tribunal de primera instancia.

6. El estudio sistemático de las normas citadas en los fundamentos 3 y 4 de esta providencia - artículos 23 y 258 del Estatuto Tributario, y artículo 1 del decreto 1175 de 1991 - permite inferir, sin mayores dificultades, la existencia de un trato diferenciado respecto de las distintas congregaciones religiosas. La diferencia de trato consiste en que mientras se impone a la mayoría de tales comunidades la obligación de presentar anualmente una declaración de ingresos y patrimonio a la administración de impuestos, la Iglesia Católica - al menos en la interpretación que hace la DIAN de las normas citadas - se encuentra eximida de tal obligación.

7. Ciertamente, como lo afirma el Tribunal, el trato diferenciado no consiste en la imposición arbitraria de una obligación tributaria sustancial, sino en la distribución diferencial de la carga que implica informar al fisco sobre los factores necesarios para determinar el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos de cada comunidad (Estatuto Tributario art. 599). Sin embargo, ello no obsta - como parece entenderlo el Tribunal - para que pueda configurarse una discriminación. En efecto, la igualdad, como lo ha manifestado la Corte, es un derecho relacional que involucra usualmente, cargas, bienes o derechos constitucionales o legales. La identificación de las cargas o los beneficios que se reparten a través de las medidas que generan un trato diferenciado, es eventualmente relevante para definir el grado de intensidad con el cual habrá de realizarse el juicio de igualdad, pero de ninguna manera puede ser utilizada para desvirtuarlo.

8. Compete a la Corte definir si, a la luz de las normas constitucionales, existe una justificación objetiva y razonable que avale la decisión del gobierno de eximir a la Iglesia Católica de una obligación que recae sobre las restantes comunidades religiosas

9. El criterio utilizado por el gobierno para establecer el trato diferenciado es de aquellos que la Constitución, prima facie, prohíbe. En efecto, como lo ha manifestado esta Corporación, el artículo 13 de la Carta contiene un catálogo abierto o enunciativo de criterios que, en principio, no pueden ser utilizados para establecer diferenciaciones. Uno de tales criterios es la religión. En efecto, la citada disposición consagra categóricamente, el derecho a no ser discriminado “por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica”. El artículo 19 de la Constitución reitera el derecho de todas las confesiones religiosas a ser tratadas por el estado con igual consideración y respeto².

10. La jurisprudencia constitucional ha considerado que cuando se apela a uno de los criterios que, en principio, aparecen prohibidos por la Constitución, para establecer un trato diferenciado, más severo será el examen de igualdad a realizar por la Corte. A este respecto la Corporación ha indicado:

“En estos casos, el control del respeto de la igualdad por el juez constitucional tiene que ser mucho más estricto. De un lado, porque el inciso primero del artículo 13 superior considera sospechosos ciertos criterios de clasificación que han estado tradicionalmente asociados a prácticas discriminatorias. De otro lado, porque la Constitución, en ciertos campos, fija patrones particulares y cláusulas específicas de igualdad: así, la Carta estatuye la igualdad entre las confesiones religiosas e iglesias (CP art. 19), la igualdad de derechos y deberes del hombre y la mujer, de la pareja y de los hijos nacidos dentro o fuera del matrimonio (CP arts. 42 y 43), así como la igualdad en el campo laboral (CP art. 53). En tercer término, conforme a la Constitución, todas las personas tienen derecho a una igual protección de sus derechos y libertades (CP art. 13). Y, finalmente, la Carta ordena la protección de las minorías y las poblaciones en debilidad manifiesta (CP arts. 7 y 13). Por ello, en esos casos, esta Corporación ha aplicado de manera sistemática análisis de igualdad mucho más estrictos. Así, esta Corte ha dicho que si “la diferencia de trato se enmarca dentro de una de las razones explícitamente señaladas por el artículo 13 de la Carta como discriminatorias, quien la lleve a cabo asume la carga de la prueba que justifique su actuación, pues si ello no es así, se mantiene la presunción de trato inequitativo”³.

“17- El reconocimiento de que los juicios de igualdad deben ser más o menos estrictos, según la materia a la cual se apliquen no es una invención de la Corte Constitucional, sino que resulta de la naturaleza misma del control constitucional y de la ponderación entre

diferentes valores incorporados en el propio ordenamiento. Por ello la doctrina y la jurisprudencia constitucionales comparadas han reconocido que existen grados o intensidades diferentes del análisis de la razonabilidad de un trato diferente⁴. Así, frente a las diferenciaciones basadas en categorías históricamente ligadas a prácticas discriminatorias, o donde la Carta consagra cláusulas específicas de igualdad, o que afectan negativamente a minorías, o que restringen derechos fundamentales, se considera que los jueces constitucionales deben aplicar un juicio de igualdad estricto. Conforme a ese “test” de igualdad fuerte, sólo se podrían considerar admisibles aquellas clasificaciones que sean necesarias para alcanzar objetivos imperiosos para la sociedad y para el Estado⁵”.

En consecuencia, el examen constitucional en casos como el presente debe ser en extremo estricto. En efecto, una medida que, en principio, afecta lo dispuesto en los artículos 13 y 19 de la Carta, no puede permanecer en el ordenamiento jurídico salvo que haya superado de manera clara y contundente, las exigencias de un profundo escrutinio que permita asegurar que, desde una perspectiva constitucional, la diferencia de trato es necesaria y la finalidad perseguida imperiosa.

11. Para que una medida que establece un trato diferenciado en virtud de uno de los criterios constitucionalmente “sospechosos” supere el juicio de igualdad y la presunción de inconstitucionalidad que la cobija, se requiere que se verifiquen los siguientes requisitos: (1) que persiga un objetivo constitucionalmente imperioso; (2) que obren datos suficientes para afirmar que resulta idónea para garantizar la finalidad perseguida; (3) que es indispensable para alcanzar tal propósito; (4) que el beneficio que se busca obtener es mayor que el daño que causa; y (5) que el trato diferenciado se ajusta al grado de la diferencia que existe entre las personas o grupos de personas involucrados. Si una medida de la naturaleza de la que se estudia, no cumple alguna de estas condiciones, compromete el derecho a la igualdad, consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política⁶.

El Tribunal de instancia no tuvo en cuenta ninguna de estas reglas hermenéuticas y argumentativas y decidió, simple y llanamente, que en el presente caso no existía discriminación alguna.

12. En el evento estudiado, el decreto en mención no supera siquiera la primera condición del “test” de igualdad. En efecto, la diferencia de trato fundada en la práctica de un

determinado credo religioso, para ser constitucional, tendría que perseguir un interés público - constitucional inaplazable. No obstante, no parece que eximir a la Iglesia Católica de una obligación que no afecta en absoluto los derechos que sirven de condición para el ejercicio pleno de la libertad de cultos de sus miembros y que, por el contrario, está destinada a que el Estado pueda ejercer un eficaz control fiscal, persiga un objetivo constitucionalmente imperioso.

Podría alegarse que se trata de promover las relaciones internacionales con el Estado Vaticano y de dar cumplimiento a una obligación de carácter internacional contenida en el Concordato, aprobado a través de la Ley 20 de 1974. Sin embargo, este objetivo no es suficiente para quebrantar la igualdad que debe existir entre todas las comunidades religiosas y, aunque lo fuera, el propio texto del Concordato (art. XXIV), reconoce la regla de justicia que impone un trato similar en materia fiscal respecto de las distintas congregaciones religiosas. En suma, se trata no sólo de un argumento insuficiente sino falaz.

En consecuencia, no existe ninguna justificación que ampare el trato diferenciado y, por lo tanto, la aplicación exegética del mencionado decreto compromete el derecho de todas las congregaciones religiosas a ser tratadas por el Estado con igual consideración y respeto.

Procedencia de la acción de tutela

13. La decisión de segunda instancia consideró que en el presente caso la acción resultaba improcedente, dada la existencia de otro medio de defensa judicial. Ciertamente, para resolver la iniquidad que se presenta sería conducente un pronunciamiento de la jurisdicción contencioso administrativa respecto del Decreto 1175 de 1991, que, motivado por una acción de simple nulidad⁷ podría estar antecedido por una eventual suspensión provisional. Sin embargo, ello no es óbice para que proceda la acción de tutela. Dos argumentos avalan el aserto anterior: en primer lugar, como lo ha reiterado esta Corte, la posibilidad de solicitar la suspensión provisional de un acto administrativo no necesariamente desplaza a la acción de tutela y, en segundo término, aunque no fuere así, resulta claro que la presente acción no se interpuso contra el decreto mencionado, sino contra la decisión de la DIAN de no aplicarlo en condiciones de igualdad.

En efecto, de un lado, la Corte ha considerado que siempre que se trate de evitar un perjuicio

irremediable, procede el ejercicio conjunto de las acciones contencioso administrativas y de la acción de tutela⁸. Adicionalmente, ha indicado que en algunos eventos, en los cuales el actor no se propone cuestionar el contenido mismo del acto administrativo sino las condiciones de su aplicación o el daño particular y concreto que esta puede generar, procede la tutela como mecanismo de defensa. Al respecto, en la sentencia T-203 de 1993 se señaló:

“Debe repararse por otra parte en que el punto materia de análisis - a diferencia del que constituye el objeto de la providencia mediante la cual se resuelve acerca de la solicitud de suspensión provisional en los procesos contencioso administrativos - no es el relativo a una posible oposición flagrante entre el acto demandado y las normas superiores a las que está sometido, sino la situación de hecho en la cual puede hallarse una persona frente a un acto cuya aplicación concreta implique, en su caso, efectos inmediatos e irremediables que vulneren sus derechos constitucionales fundamentales”.

En el presente caso, la acción no se interpuso contra el decreto precitado, sino contra la omisión de la DIAN de aplicarlo en condiciones de igualdad, vale decir, en consonancia con lo dispuesto en los artículos 13 y 19 de la Constitución Política. En consecuencia, dado que tal comportamiento público vulnera los derechos a la igualdad y a la no discriminación y, por contera, el derecho a la libertad religiosa del actor, la Sala ordenará a la DIAN aplicar, en condiciones de igualdad, las normas que considera vigentes y, en consecuencia, inaplicar, para todos los efectos, los plazos de entrega de la declaración de ingresos y patrimonio contenidos en el decreto reglamentario 2300 de 1996, en relación con la Casa sobre la Roca - Iglesia Cristiana Integral -, siempre que mantenga formal y materialmente su condición de asociación religiosa sin ánimo de lucro legalmente reconocida.

DECISION

En mérito de lo expuesto, la Sala Tercera de Revisión,

RESUELVE

Primero.- REVOCAR la sentencia de marzo 6 de 1997, proferida por la Subsección “A” de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado y, en su lugar, CONCEDER la tutela interpuesta por la Casa sobre la Roca - Iglesia Cristiana Integral.

Segundo.- ORDENAR a la DIAN aplicar, en términos de igualdad, lo dispuesto en el artículo 1 del Decreto 1175 de 1991 y, en consecuencia, suspender, para todos los efectos legales, la aplicabilidad de los plazos contenidos en el decreto reglamentario 2300 de 1996 en relación con la Casa sobre la Roca - Iglesia Cristiana Integral, bajo las condiciones establecidas en esta sentencia.

Tercero.- LIBRESE comunicación a la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con miras a que se surta la notificación de esta providencia, según lo establecido en el artículo 36 del Decreto 2591 de 1991.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional.

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ

Magistrado Ponente

CARLOS GAVIRIA DIAZ

Magistrado

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO

Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

(Sentencia aprobada por la Sala Tercera de Revisión, en la ciudad de Santa Fe de Bogotá, D.C., a los treinta (30) días del mes de Julio de mil novecientos noventa y siete (1997)).

1 Esta disposición se encontraba tanto en el artículo 23 del Decreto Ley No 624 de 1989, como en el artículo 65 de la Ley 223 de 1995 que sustituyó al citado artículo 23.

2 Al respecto pueden consultarse las sentencias T-403 de 1992, T-421 de 1992, T-430 de

1993, T-456 de 1993, T-539A de 1993, C-568 de 1993, C-350 de 1994 y C-200 de 1995, entre otras.

3 Sentencia T-230/94. MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

4 Sobre los diversos “tests” o juicios de igualdad en la doctrina y la jurisprudencia comparadas ver, entre otros: para el caso estadounidense Laurence Tribe. *American Constitutional Law*. (2 Ed). New York: The Foundation Press, Inc, 1988, Capítulo 16. Para el caso alemán, Robert Alexy. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993, Capítulo 8. Para el caso español. Enrique Alonso García. *La interpretación de la Constitución*. Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1984, capítulo VII.

5 Corte Constitucional, sentencia C-445 de 1995. M.P. Alejandro Martínez Caballero

6 Ver entre otras las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: sentencias T-422 de 1992, T-230 de 1994, T- 563 de 1994, T-288 de 1995, T-422 de 1996, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz ; C-530 de 1993, C-445 de 1995 M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-022 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz.

7 Podría alegarse que el actor no está legitimado para impugnar el Decreto 1175 de 1991, por tratarse de un acto administrativo particular y concreto y, en consecuencia, que la acción de tutela es el único medio judicial apto para poner término a la vulneración de los derechos fundamentales. Sin embargo, como lo ha manifestado reiteradamente el Consejo de Estado, la acción de simple nulidad puede ser impetrada por cualquier persona contra un acto administrativo particular y concreto siempre que se trate de restablecer una lesión objetiva del ordenamiento jurídico, que es justamente lo que se pretende. Sobre la tesis del Consejo de Estado, ver entre otras, la importante sentencia de 10 de agosto de 1961 M.P. Carlos Gustavo Arrieta ; el auto de 8 de agosto de 1972, C.P. Humberto Mora Osejo y, más recientemente, la sentencia de octubre 26 de 1995, C.P. Libardo Rodríguez Rodríguez.

8 Ver, entre otras, las sentencias SU-039 de 1997, M.P. Antonio Barrera Carbonell, T- 443 de 1992 y 203 de 1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo, T-440 de 1994, M.P. Fabio Morón Díaz, T-142 de 1995, M.P. Carlos Gaviria Díaz

9 Sentencia T-203 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo