

Sentencia No. C-587/95

CONTRIBUYENTE-Autonomía del legislador para definirlos

Quien está autorizado por la Constitución para establecer un impuesto goza necesariamente de la competencia para disponer quiénes habrán de pagarlo y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Análisis objetivo/JUEGOS DE SUERTE Y AZAR-Destinación de las rentas

La definición acerca de la posible inconstitucionalidad de un precepto tiene que ser objetiva, por lo cual no es posible deducirla de otros ordenamientos ni de hipótesis no plasmadas en su texto. Un sencillo cotejo de los fundamentos en la demanda expuestos permite establecer a las claras que lo señalado por la actora como inconstitucional -el hecho de que rentas nacionales provenientes de la explotación de juegos de suerte y azar se destinen a fines distintos de la salud- no proviene de la norma enjuiciada, cuyo contenido no es otro que el ya resaltado -señalar quiénes son contribuyentes de un determinado impuesto- y, por tanto, nada dispone acerca de la destinación de los recursos que se recauden por concepto del pago de aquél.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La norma plasmada en el artículo 336 de la Constitución debe interpretarse de manera razonable, por lo cual resulta inadmisibles sostener que toda entidad cuyo objeto sea la explotación de los juegos de suerte y azar, por el hecho de que las rentas obtenidas de esa actividad estén exclusivamente destinadas a los servicios de salud, deba forzosamente estar exenta del pago de impuestos a nivel nacional, departamental, distrital o municipal. Tal beneficio no se deduce de la norma constitucional, que no consagra exención alguna y que se limita, dentro de un criterio acorde con los postulados del Estado Social de Derecho, a canalizar los ingresos que se perciban por el aludido concepto hacia uno de los fines prioritarios en la orientación de la economía, cual es el de satisfacer las apremiantes necesidades de salud de los colombianos. No es posible suponer que la exclusividad de la destinación de ingresos a los fines indicados cercene automáticamente y de una manera general la posibilidad de que el legislador, las asambleas departamentales o los concejos distritales o municipales señalen a las entidades que explotan el monopolio en juegos de suerte y azar como sujetos pasivos de cualquier impuesto, tasa o contribución.

MONOPOLIO/ARBITRIO RENTISTICO/SOCIEDAD DE ECONOMIA MIXTA-No puede tener por objeto explotación de juego de suerte y azar

Cuando la ley crea un monopolio, debe hacerlo, por expreso mandato constitucional, como arbitrio rentístico, es decir, con la finalidad única de obtener recursos para el fisco, lo cual excluye de plano toda posibilidad de que se repartan utilidades a particulares, así sea parcialmente, pues con ello se desvirtuaría por completo la específica y perentoria exigencia del Constituyente. Por tanto, siendo característica de las sociedades de economía mixta la concurrencia de aportes entre el Estado e

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*

inversionistas privados, y siendo de su esencia, en cuanto sociedades comerciales, el reparto de los dividendos a los que tienen derecho los socios, no se concibe que los particulares perciban tales rendimientos de la explotación de actividades expresamente reservadas al monopolio del Estado, como las indicadas en la demanda, menos todavía si el objeto específico -la explotación de juegos de suerte y azar- tiene en la Constitución una finalidad tan clara, en cuanto a la destinación de los recursos obtenidos, como la salud pública. Los dineros obtenidos en desarrollo del objeto propio de un monopolio estatal no pueden distraerse en la función de ofrecer utilidades a favor de sujetos diferentes del propio Estado.

-Sala Plena-

Ref.: Expediente D-976

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 16, inciso 1º, del Decreto 624 de 1989.

Actora: Adelaida Angel Zea

**Magistrado Ponente:
Dr. JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO**

Sentencia aprobada en Santa Fe de Bogotá, D.C., según consta en acta del siete (7) de diciembre de mil novecientos noventa y cinco (1995).

I. ANTECEDENTES

La ciudadana ADELAIDA ANGEL ZEA, haciendo uso del derecho consagrado en el artículo 241, numeral 5, de la Constitución Política, ha presentado ante la Corte una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 16, inciso 1º, del Decreto 624 de 1989.

Cumplidos como están los trámites y requisitos exigidos en el Decreto 2067 de 1991, se entra a resolver.

II. TEXTO

La norma impugnada es del siguiente tenor literal (se subraya lo demandado):

**"DECRETO NUMERO 0624 DE 1989
(marzo 30)**

**por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la
Dirección General de Impuestos Nacionales**

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

El Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5º, de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

(...)

ARTICULO 16.- Las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta, están sometidas al impuesto. Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, asimiladas a sociedades anónimas, las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional y las sociedades de economía mixta.

Se exceptúan, las que tengan a su cargo la prestación de servicios de energía, acueducto, alcantarillado, postales, telecomunicaciones y salud pública".

III. LA DEMANDA

Considera la actora que la transcrita norma vulnera los artículos 287, numeral 3º, 336, inciso 4º, y 362 de la Constitución Política.

Según la demandante, la norma legal acusada viola el artículo 336 de la Carta al no excluir de los sujetos del impuesto sobre la renta y complementarios a las entidades que ostenten el carácter de empresas industriales y comerciales o de sociedades de economía mixta cuyo objeto legal o social esté constituido por la explotación de juegos de suerte y azar, ya que las rentas obtenidas en ejercicio de ese monopolio deben destinarse con exclusividad a los servicios de salud.

Del inciso primero del artículo 16 demandado se desprende -continúa- que de la renta obtenida como resultado de la explotación del juego autorizado por la ley y la Constitución deben tomarse las sumas respectivas, que el propio Estado destinará no al servicio de salud sino a otras actividades, lo que produce una mengua evidente de los recursos obtenidos y que la Constitución ha querido que se destinen de manera exclusiva a los servicios de salud.

Al respecto señala que "de acuerdo con la ley las entidades públicas que tienen atribuida la explotación del monopolio de suerte y azar son, de una parte, la sociedad cuya creación se autorizó mediante el artículo 43 de la Ley 10 de 1990 y las entidades de lotería que, dentro del régimen legal actual tienen, con la sola excepción de la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana, la condición de establecimientos públicos y empresas industriales y comerciales de los departamentos, o de ciertos distritos o municipios. Son estas entidades territoriales y la Cruz Roja Colombiana las únicas que de acuerdo con el régimen legal vigente -Ley 64 de 1923 y disposiciones complementarias- (ya que no se ha expedido aún la ley de iniciativa gubernamental sobre régimen propio de la organización, administración, control y explotación de los monopolios rentísticos, prevista en el inciso tercero del

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

artículo 336 de la Constitución) las únicas autorizadas para la explotación del dicho monopolio de suerte y azar".

Más adelante anota que antes de la expedición de la Constitución de 1991 era de competencia del legislador el señalamiento de la destinación de las rentas obtenidas en ejercicio de los monopolios que se establecieran como arbitrio rentístico, lo que se hizo a través de la Ley 64 de 1923, ordenando la destinación exclusiva a la salud, sin perjuicio de que el propio legislador autorizara otra destinación. Pero también señala que, como eso cambió a partir de la Carta actual, pues en ella se exige que el Estado destine la totalidad de las rentas obtenidas a los servicios de salud, cualquier otra destinación vendría a ser inconstitucional.

Igualmente considera vulnerados los artículos 287 y 362 superiores, que señalan que las entidades territoriales tienen derecho a "administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones" y que "los bienes y rentas tributarias o no tributarias o provenientes de la explotación de monopolios de las entidades territoriales, son de su propiedad exclusiva y gozan de las mismas garantías que la propiedad y renta de los particulares".

Es decir que -sostiene- si bien las entidades territoriales deben observar la destinación prescrita en el artículo 336, inciso 4º (en caso de que sean titulares de los juegos de loterías y de apuestas permanentes), es evidente que esos recursos (rentas no tributarias) son de su propiedad exclusiva, la cual no puede serles cercenada ni limitada en forma alguna por la ley.

Por todo lo anterior concluye que la norma acusada aparece claramente en contradicción con la Carta pues, mediante ella, la Nación, además de transgredir la regla de la destinación exclusiva, está disponiendo de recursos propios de las entidades territoriales.

IV. DEFENSA DE LAS NORMAS ACUSADAS

La ciudadana IVONNE EDITH GALLARDO GOMEZ, quien actuó como apoderada de la División de Representación Externa, Subdirección Jurídica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, presentó un escrito destinado a solicitar la exequibilidad del precepto demandado.

En consideraciones preliminares la ciudadana defensora de la norma impugnada se refiere a la naturaleza jurídica de los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, es decir a las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional y a las sociedades de economía mixta, así como a la de las entidades que ejercen el monopolio de suerte y azar en la modalidad de las loterías.

Señala que tales entidades tienen su génesis en el intervencionismo estatal, tal como lo prevé el artículo 334 de la Constitución, pues es a través de ellas que el Estado entra en el campo del ejercicio de las actividades propias de los particulares, lo que trae como consecuencia el fenómeno de la competitividad frente a las mismas actividades desarrolladas por ellos. Y es en desarrollo de estas actividades que la ley prevé que el régimen jurídico aplicable es el Derecho Privado, sin perjuicio de que los actos y hechos que realicen en cumplimiento de funciones administrativas estén regidos por el Derecho Público.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Considera que, dada la actividad en que incursiona el Estado a través de esos entes descentralizados y el régimen jurídico aplicable, se explica la inclusión de las mismas como sujetos pasivos del impuesto, pues al entrar a competir en actividades propias de los particulares sería desleal la competencia al suprimirles a ellas el pago del impuesto sobre la renta correspondiente, rompiéndose así el principio de equidad del sistema tributario contenido en la disposición del artículo 363 de la Carta, no menos que el deber de las personas de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Más adelante se adentra en el análisis de la naturaleza jurídica de los entes que ejercen actualmente el monopolio de las loterías, cuya existencia se justifica dado que sus rentas, de acuerdo con el artículo 336 de la Constitución, deben ir a parar al presupuesto público, lo que significa que tiene carácter fiscal, para fines de interés público o social. Ello implica una destinación anticipada.

En su criterio, con la implantación de esta institución, se pretende la nacionalización o estatización de sectores de la actividad económica, recortando con ello la órbita de la iniciativa privada, previendo la Carta que la ley que establezca los monopolios "no podrá aplicarse antes de que hayan sido plenamente indemnizados los individuos que en virtud de ella deban quedar privados del ejercicio de una actividad económica lícita".

En el caso de los monopolios de suerte y azar en la modalidad de las loterías -continúa- hay que remitirse a la Ley 64 de 1923, artículo 1º, que establece que solamente los departamentos podrán establecer, desde la promulgación de la presente ley, una lotería con premios en dinero, y con el único fin de destinar su producto a la asistencia pública.

De lo anterior se desprende, según la interviniente, que las loterías han sido establecidas como bienes y rentas propias de los departamentos, regulando como arbitrio rentístico a favor de estos dicho monopolio, ya sea ostentando la calidad jurídica de empresas industriales y comerciales o de establecimientos públicos departamentales, sobre los cuales se ejerce un doble mecanismo de control : "el de la tutela administrativa departamental y el de la inspección y vigilancia que el Gobierno Nacional ejerce a través del Ministerio de Salud Pública".

Sostiene que no es viable el ejercicio de esta actividad a través de sociedades de economía mixta, entre otras razones porque su capital está compuesto tanto de aportes estatales como privados, generando un control muy general de las mismas y un reparto en las utilidades obtenidas, de manera tal que, estando establecidos los monopolios como arbitrios rentísticos y teniendo sus rentas una finalidad específica, mal puede pretenderse que una parte de las mismas vaya a parar a manos distintas de las del fisco, como ocurriría en la explotación de la actividad por sociedades de economía mixta, aparte de que el Estado no tendría un control directo como sucede en las empresas industriales y comerciales del Estado y en los establecimientos públicos.

En ese orden de ideas considera inocua la demanda impetrada por la actora, pues en el razonamiento expuesto la ley que establezca un monopolio en una sociedad de economía mixta estaría violando un precepto constitucional como el artículo 336, a más de que la exposición efectuada por la accionante no

ve con claridad, en tratándose de loterías, la existencia de las sociedades de economía mixta, al punto que piensa que no se da una proposición jurídica que consagre la petición de inconstitucionalidad solicitada por la demandante, pues la acción pública de inconstitucionalidad consiste en la facultad que la Constitución concede a todos los ciudadanos colombianos para acusar ante la Corte Constitucional las leyes o decretos señalados por el artículo 241 de la Constitución Política como violatorios de las disposiciones constitucionales, con el fin de que la Corporación se pronuncie mediante una sentencia que tenga efectos **erga omnes** y retire del mundo jurídico la norma, el decreto o la ley que ha sido declarado inexecutable; es decir exige como presupuesto básico para que la Corporación se pronuncie, la existencia de una norma, un decreto o una ley expedidos por el Gobierno o el Congreso, que esté produciendo efectos jurídicos y que de acuerdo con el juicio de valor del demandante sea inconstitucional. Si se analiza el texto de la norma demandada frente a las consideraciones anteriormente expuestas se puede concluir **prima facie** que no existe en el inciso 1º del artículo 16 del Estatuto Tributario, una violación al artículo 336 de la Constitución Política, de manera tal que la acción de inconstitucionalidad incoada es una simple apreciación, muy particular de la demandante, sobre la interpretación del artículo 336 de la Constitución Política, que parte de supuestos no demostrados, pero de forma alguna ella está señalando, tal como lo indica la accionante en su escrito, una destinación distinta a las rentas provenientes de la explotación de dicho monopolio.

Además de lo anterior e independientemente de ello, la ciudadana afirma que con la norma demandada no se transgrede el destino constitucional previsto a las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar en la modalidad de loterías, ya que, en su criterio, afirmar que al no excluirse de los sujetos pasivos del impuesto a las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades de economía mixta cuyo objeto social esté constituido por la explotación de esa actividad se está yendo contra el artículo 336 Superior, equivaldría a sostener que no se pueden realizar en estas entidades erogaciones atinentes a los costos, gastos, provisiones y reservas necesarias para su organización, administración y sostenimiento, dentro de las cuales se hallan los costos fiscales propios de la actividad.

También resalta que el artículo 2 de la Carta señala los fines esenciales del Estado, para cuyo cumplimiento éste debe proveerse de recursos que le permitan ejercerlas a cabalidad, momento en el cual surge la necesidad de que los asociados aporten o tributen parte de sus ingresos para el beneficio del conglomerado, de donde aparece la noción de "impuesto" que tiene y debe tener propósitos no solamente fiscales, es decir el financiamiento del gasto público, sino que también constituye un instrumento para influir sobre las políticas sociales y económicas del Estado. Por ello, al órgano legislativo se le da la facultad impositiva y, en su defecto, a través de facultades extraordinarias, al Ejecutivo.

Dice que de esta forma se evidencia la voluntad del Constituyente de que todas las personas, naturales y jurídicas, de derecho público, privado o mixto, contribuyan al financiamiento de las cargas del Estado, sin perjuicio de que la ley regule o desarrolle el mandato constitucional, señalando los tipos de impuestos, los hechos generadores, las tarifas, los sujetos pasivos de los mismos y las exenciones respectivas dadas unas situaciones previas establecidas en la misma ley.

En cuanto al segundo cargo formulado por la demandante, considera que incluir a las sociedades de economía mixta cuyo objeto sea la explotación del monopolio de suerte y azar, como sujeto pasivo del impuesto sobre la renta no implica cercenar ni limitar en forma alguna la autonomía y la propiedad que tienen las entidades territoriales sobre las rentas provenientes de dicha actividad, "todo esto en el evento en que se aceptara que la actividad discutida pudiera ser ejercida por entes de dicha naturaleza".

Finalmente concluye que lo que se busca con la demanda es obtener la exención de las empresas de economía mixta cuyo objeto sea la explotación de los monopolios de suerte y azar y no la inconstitucionalidad de la norma, "la que en este momento no está en contravía con ninguna disposición constitucional".

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

El Procurador General de la Nación, mediante Oficio N° 701 del 1º de agosto de 1995, emitió el concepto previsto en el artículo 242, numeral 2, de la Constitución, en el cual solicita a la Corte que declare la exequibilidad de la norma demandada, bajo el entendimiento de que las rentas obtenidas como resultado de la explotación de monopolios de suerte y azar se destinen exclusivamente a los servicios de salud, tal como lo ordena la Constitución.

Al adentrarse en el análisis de los cargos formulados por la actora y después de repasar los artículos 95, inciso noveno, 150, numeral 12, y 334 de la Carta Fundamental, señala que es evidente que las sociedades a las que se refiere la norma acusada constituyen claro desarrollo del mandato contenido en el artículo 334 **ibídem**, pues a través de ellas el Estado incursiona en el campo de las actividades industriales y comerciales ejercidas por los particulares, lo que justifica su incidencia en la economía y su calificación como sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios.

Sin embargo, considera que lo que realmente se plantea en la demanda es mucho más complejo, pues pretende demostrar que la norma en cuestión ha debido excluir de los sujetos del impuesto sobre la renta a las entidades que ostentan el carácter de empresas industriales y comerciales o sociedades de economía mixta cuyo objeto legal o social esté constituido por la explotación de juegos de suerte y azar, en la medida en que el artículo 336 superior impone que las rentas obtenidas en el ejercicio de ese monopolio se deben destinar con exclusividad a los servicios de salud.

Anota que la figura del monopolio se caracteriza por la existencia de una norma jurídica que atribuye a una persona, pública o privada, con carácter exclusivo, la realización de una determinada actividad y, por tanto, impone a todos los demás, dentro del ámbito territorial en vigencia, la prohibición de ejercer esa actividad. Opina que el carácter fiscal de la figura monopolística lo completa la Constitución cuando sujeta la existencia de los monopolios al carácter de arbitrio rentístico, significando ello que las rentas del monopolio son rentas fiscales, que se allegan al presupuesto público, en donde se destinan a finalidades de interés público o social en virtud de la ley, y que para el caso de los monopolios de suerte y azar serán los servicios de salud con exclusividad; es decir únicamente para privilegiar estos servicios.

El compromiso que impone el mandato constitucional -continúa- es de tal magnitud que se prescribe que la evasión fiscal en materia de rentas provenientes de monopolios rentísticos será sancionada penalmente en los términos que establezca la ley.

En cuanto al tipo de rentas, observa que como la norma constitucional no distingue entre las brutas y las líquidas, al intérprete le está vedado efectuar diferenciación, siendo forzoso concluir que la destinación exclusiva a la salud está referida a las rentas brutas.

Finalmente recuerda cómo ese Despacho ha venido sosteniendo que, desde el punto de vista de la ciencia de la Hacienda Pública, no parece justo gravar con impuestos adicionales a los arbitrios rentísticos que, concebidos como tales, constituyen una fuente alterna a la tributación, generando además ingresos similares.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

Esta Corte es competente para resolver en definitiva sobre la inconstitucionalidad planteada, según lo dispuesto en el artículo 241-5 de la Carta Política, ya que la norma acusada hace parte de un decreto con fuerza de ley.

Autonomía del legislador para definir quiénes son contribuyentes

La Constitución Política señala al Congreso como el organismo competente para fijar, por medio de leyes, los tributos de carácter nacional.

Así lo dispone con claridad en su artículo 150, numeral 12, a cuyo tenor corresponde al Congreso establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.

Por su parte, el artículo 338 **Ibídem** señala que, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

Estatuye el mismo precepto que la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

Quien está autorizado por la Constitución para establecer un impuesto goza necesariamente de la competencia para disponer quiénes habrán de pagarlo y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables.

Pero además, según lo estipulado en el citado artículo, tal señalamiento no solamente corresponde a una facultad o atribución del Congreso, las asambleas o los concejos en los casos de la imposición de los tributos que les corresponden, sino que es una verdadera obligación, a tal punto ineludible que su

incumplimiento da lugar a la inconstitucionalidad de la norma por medio de la cual se consagre el tributo.

Así, pues, en el caso de los impuestos nacionales, corresponde al Congreso, con plena autonomía, la definición, por vía general, de los sujetos pasivos de aquéllos.

La Corte Constitucional ha señalado:

"...la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

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

"...en tiempo de paz, es al Congreso al que corresponde **legislar** en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)". (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-222 del 18 de mayo de 1995).

Entonces, mal puede admitirse, en principio, que al precisar quiénes son contribuyentes de cierto gravamen, el legislador viole la Constitución, a menos que pueda demostrarse que, por motivo diferente a la determinación de los sujetos pasivos del impuesto, se aparta de los cánones superiores.

El alcance exacto del precepto acusado

La norma demandada en esta oportunidad dice que son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, asimiladas a sociedades anónimas, las empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional y las sociedades de economía mixta.

Se indica así, de manera concreta y clara, que tales entidades descentralizadas están sujetas a las disposiciones legales previstas para el impuesto sobre la renta y complementarios y que tributarán en forma similar a como lo hacen las sociedades anónimas.

Hasta allí, ningún vicio de inconstitucionalidad se aprecia en la disposición impugnada.

La actora sostiene, sin embargo, que al no excluir del impuesto a las empresas industriales y comerciales ni a las sociedades de economía mixta "cuyo objeto legal o social esté constituido por la explotación de juegos de suerte y azar", se vulnera la Carta Política, pues, según el mandato de ésta, "las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud".

Para la demandante, de la norma acusada se desprende que las rentas obtenidas como resultado de la explotación indicada son tomadas por el Estado para destinarlas no al servicio de salud sino a otras actividades. Cualquier otra destinación -dice- vendría a ser inconstitucional.

La Corte debe insistir en que el presupuesto básico para declarar inexecutable una norma jurídica es el de que esa norma, examinados el proceso de su adopción o su contenido, entre en contradicción con postulados o preceptos de la Carta.

La definición acerca de la posible inconstitucionalidad de un precepto tiene que ser objetiva, por lo cual no es posible deducirla de otros ordenamientos ni de hipótesis no plasmadas en su texto.

Recientemente expresó la Sala Plena:

"Para llegar a la declaración de inexecutable total o parcial de una disposición de la ley es menester definir si existe una oposición objetiva y verificable entre lo que dispone el precepto acusado y lo que manda la Constitución. (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-504 del 9 de noviembre de 1995).

Este criterio debe ser ratificado al avocar el conocimiento de la presente demanda, puesto que un sencillo cotejo de los fundamentos en ella expuestos permite establecer a las claras que lo señalado por la actora como inconstitucional -el hecho de que rentas nacionales provenientes de la explotación de juegos de suerte y azar se destinen a fines distintos de la salud- no proviene de la norma enjuiciada, cuyo contenido no es otro que el ya resaltado -señalar quiénes son contribuyentes de un determinado impuesto- y, por tanto, nada dispone acerca de la destinación de los recursos que se recauden por concepto del pago de aquél.

Esa apreciación es suficiente para desechar el cargo propuesto.

Correcto sentido de la destinación de ingresos a la salud, en los términos del artículo 336 de la Constitución

Ahora bien, la norma plasmada en el artículo 336 de la Constitución debe interpretarse de manera razonable, por lo cual resulta inadmisibles sostener que toda entidad cuyo objeto sea la explotación de los juegos de suerte y azar, por el hecho de que las rentas obtenidas de esa actividad estén exclusivamente destinadas a los servicios de salud, deba forzosamente estar exenta del pago de impuestos a nivel nacional, departamental, distrital o municipal. Tal beneficio no se deduce de la norma constitucional, que no consagra exención alguna y que se limita, dentro de un criterio acorde con los postulados del

Estado Social de Derecho, a canalizar los ingresos que se perciban por el aludido concepto hacia uno de los fines prioritarios en la orientación de la economía, cual es el de satisfacer las apremiantes necesidades de salud de los colombianos.

Debe recordarse, por otra parte, que la Constitución ha dejado en cabeza del legislador -el Congreso de la República, por iniciativa del Gobierno- y de las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, en sus respectivos ámbitos de competencia, la facultad de definir los casos de exención en cuanto al cobro de tributos (artículos 150, numeral 12; 154; 300, numeral 4; 313, numeral 4, y 294 de la Constitución). A tales organismos la Carta Política no les ha impuesto la obligación de exonerar de tributos a las personas jurídicas que explotan monopolios, como los de suerte y azar y de licores, o de plasmar excepciones a su favor en cuanto a la obligación genérica, a todos exigida según el artículo 95, numeral 9, de la Constitución, de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Tampoco puede sostenerse la tesis de que absolutamente todo lo que tales entidades reciban por concepto de su actividad deba destinarse indiscriminadamente a la salud. Una concepción absoluta de esa destinación llevaría al absurdo de que no les sería permitido atender, con los recursos provenientes de su objeto, los gastos indispensables para su propio funcionamiento o para el pago de los impuestos, tasas y contribuciones a su cargo. Obsérvese, por ejemplo, cómo en reciente sentencia de esta Corte se ha dejado en claro que, según la Constitución, los sujetos pasivos del impuesto sobre tiquetes, boletas y billetes de rifas y apuestas, que son precisamente instrumentos para la explotación de juegos de suerte y azar, son los empresarios que organizan tales eventos, es decir, quienes explotan el monopolio correspondiente (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-537 del 23 de noviembre de 1995. M.P.: Dr. Hernando Herrera Vergara).

Resulta, entonces, al contrario de lo dicho por el Procurador General, que la referencia del artículo 336 de la Constitución Política sobre destinación exclusiva de tales rentas a los servicios de salud se entiende hecha a los ingresos **netos** de las entidades que exploten el monopolio y de ninguna manera a los ingresos **brutos**, pues con criterio tan absoluto se frustraría la operación misma de los señalados entes.

Por eso, no es posible suponer que la exclusividad de la destinación de ingresos a los fines indicados cercene automáticamente y de una manera general la posibilidad de que el legislador, las asambleas departamentales o los concejos distritales o municipales señalen a las entidades que explotan el monopolio en juegos de suerte y azar como sujetos pasivos de cualquier impuesto, tasa o contribución.

Por otra parte, la actora introduce en el texto normativo una distinción que éste no ha hecho, ya que toda su hipótesis la construye en relación con una actividad determinada que podrían llevar a cabo quienes, en la norma acusada, son señalados como sujetos pasivos del impuesto -la explotación de juegos de suerte y azar-, cuando el legislador se limitó a prescribir que las entidades que asumen la forma y la organización de empresas industriales y comerciales del Estado del orden nacional o de sociedades de economía mixta, cualquiera sea su objeto, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

De modo que la inconstitucionalidad planteada por la demandante, si se diera, no resultaría del precepto acusado sino de supuestos procedentes de la misma demanda y, por tanto, de las consideraciones subjetivas de quien la escribió.

También manifiesta la demanda que la disposición impugnada vulnera los artículos 287 y 362 de la Constitución, según los cuales las entidades territoriales tienen derecho a administrar sus propios recursos, a establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, y que son propietarios exclusivos de la explotación de sus monopolios. En su sentir, mediante la norma legal atacada, la Nación está disponiendo de recursos propios de las entidades territoriales.

Obviamente, su aseveración proviene, otra vez, de atribuir a la norma, en la demanda, un sentido que no tiene: el de regular un objeto determinado en las actividades de las entidades descentralizadas previstas como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Para dejar al descubierto la distorsión que sufre el precepto demandado por el hecho de añadirle hipótesis que no contempla, es suficiente recordar que no hace nada distinto de estipular que unas ciertas categorías de personas jurídicas, sin distinguir a qué se dedican, serán contribuyentes.

Así, el artículo acusado no podía violar, y no violó, los artículos 287, 336, 362, ni ningún otro mandato de la Constitución Política.

Incompatibilidad del arbitrio rentístico propio de los monopolios y la percepción de rendimientos por particulares

Comentario especial merece la conclusión, ya señalada por una de las ciudadanas intervinientes, quien actúa a nombre del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según la cual las sociedades de economía mixta no podrían tener por objeto, a la luz de la actual normativa constitucional, la explotación de juegos de suerte y azar.

Cuando la ley crea un monopolio, debe hacerlo, por expreso mandato constitucional (artículo 336 C.P.), como arbitrio rentístico, es decir, con la finalidad única de obtener recursos para el fisco, lo cual excluye de plano toda posibilidad de que se repartan utilidades a particulares, así sea parcialmente, pues con ello se desvirtuaría por completo la específica y perentoria exigencia del Constituyente. Por tanto, siendo característica de las sociedades de economía mixta la concurrencia de aportes entre el Estado e inversionistas privados, y siendo de su esencia, en cuanto sociedades comerciales (artículos 8º del Decreto 1050 de 1968, 98 y 461 del Código de Comercio), el reparto de los dividendos a los que tienen derecho los socios, no se concibe que los particulares perciban tales rendimientos de la explotación de actividades expresamente reservadas al monopolio del Estado, como las indicadas en la demanda, menos todavía si el objeto específico -la explotación de juegos de suerte y azar- tiene en la Constitución una finalidad tan clara, en cuanto a la destinación de los recursos obtenidos, como la salud pública.

Así las cosas, los dineros obtenidos en desarrollo del objeto propio de un monopolio estatal no pueden distraerse en la función de ofrecer utilidades a favor de sujetos diferentes del propio Estado.

Por tanto, en este aspecto, no puede darse la hipótesis planteada en la demanda, necesariamente vinculada a la posibilidad antedicha, de la cual parte la actora.

Necesaria advertencia

Es pertinente observar que el Estatuto Tributario expedido por el Gobierno repitió en esta norma la consagrada en el artículo 2º, inciso 1º, del Decreto 1979 de 1974, dictado por el Ejecutivo en ejercicio de facultades extraordinarias cuando ello era posible, es decir, antes de regir el artículo 150, numeral 10, de la Constitución.

En este proceso se ha analizado, entonces, la constitucionalidad material de dicha norma, sin entrar a definir, por no ser el caso, si las facultades extraordinarias otorgadas al Presidente para compilar las disposiciones tributarias se avinieron o no a la Constitución, pues tanto la norma compilada como la original son anteriores a la Carta Política de 1991. Es decir, el legislador, en el momento de otorgar las facultades extraordinarias, no tropezaba con la barrera introducida, en cuanto a la materia de las mismas, por el artículo 150, numeral 10, del actual Ordenamiento constitucional.

DECISION

Con fundamento en las precedentes consideraciones, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del Ministerio Público y cumplidos los trámites contemplados en el Decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el inciso 1º del artículo 16 del Decreto 624 de 1989, que reprodujo el artículo 2º, inciso 1º, del Decreto 1979 de 1974.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, publíquese en la Gaceta de la Corte Constitucional y cúmplase.

JOSE GREGORIO HERNANDEZ GALINDO
Presidente

JORGE ARANGO MEJIA
Magistrado

ANTONIO BARRERA CARBONELL
Magistrado

EDUARDO CIFUENTES MUÑOZ
Magistrado

CARLOS GAVIRIA DIAZ
Magistrado

HERNANDO HERRERA VERGARA
Magistrado

ALEJANDRO MARTINEZ CABALLERO
Magistrado

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

FABIO MORON DIAZ
Magistrado

VLADIMIRO NARANJO MESA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA DE MONCALEANO
Secretaria General

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co