



ACREDITACIÓN
INSTITUCIONAL EN
ALTA CALIDAD
Resolución 008607 de mayo 16 de 2022

Entidades religiosas y beneficios tributarios en Colombia: análisis de la tensión que existe entre la igualdad y la aplicación de las exenciones tributarias en la sobretasa ambiental

Cristian Camilo Agudelo Pérez

Autor

Monografía presentada para optar al título

MAGISTER EN DERECHO ADMINISTRATIVO

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA LATINOAMERICANA

Escuela de Posgrados

Medellín

2023

José Rodrigo Flórez Ruiz

Rector

Universidad Autónoma Latinoamericana

Hernán Darío Aguiar Garcés

Decano

Escuela de Posgrados

Nataly Vargas Ossa

Coordinadora

Maestría en Derecho Administrativo

Dúber Armando Celis Vela

Director de trabajo de grado

Línea de investigación

Instituciones jurídicas y formas de control a la administración pública

David Castellanos Carreño

Luciano Bedoya Cadavid

Evaluadores

El trabajo de grado fue sustentado el 10 de noviembre de 2023 y obtuvo una aprobación unánime de conformidad con el Acuerdo 195 del Consejo Académico de 2016, lo cual quedó en el consignado en el acta de evaluación de trabajos de grado # 25 de 2023.

Resumen

El propósito de esta monografía es analizar el alcance constitucional y administrativo de la igualdad de trato entre las entidades religiosas en relación con la aplicación de las exenciones tributarias en materia de sobretasa ambiental, las cuales son recaudadas por los municipios y transferidas a las corporaciones autónomas regionales y a las áreas metropolitanas. Con base en una metodología de carácter dogmático se abordan sentencias de la Corte Constitucional para conocer la interpretación que ésta ha realizado sobre las exenciones tributarias a las entidades religiosas en Colombia. Dicha aproximación permite evaluar el alcance de la igualdad de trato al momento de otorgar tal beneficio entre las diferentes confesiones religiosas. En el texto se apoya la idea según la cual los beneficios que el Estado le otorga a una determinada entidad religiosa deben ser extensivos para las demás garantizando la igualdad de trato.

Palabras Clave

Derecho de libertad religiosa y de cultos, entidades religiosas, exenciones tributarias, sobretasa ambiental, Igualdad de trato.

Tabla de contenido

Introducción.....	5
1. Régimen jurídico de las entidades religiosas en el Estado colombiano	8
1.1. Marco constitucional de las entidades religiosas en Colombia a partir de la Constitución Política de 1991	9
1.2. Marco legal de las entidades religiosas en Colombia en el orden constitucional vigente.....	13
2. Diseño normativo e interpretación constitucional de la estructura del sistema de las exenciones tributarias para las entidades religiosas en Colombia	19
2.1. Diseño normativo exenciones tributarias de las entidades religiosas	20
2.2. Interpretación constitucional de las exenciones tributarias a las entidades religiosas	23
2.3 Análisis del impuesto a la sobretasa ambiental respecto de entidades religiosas	27
3. Principio de igualdad de trato en la aplicación de la exención de la sobretasa ambiental	29
3.1. Pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre el principio de igualdad de trato entre las entidades religiosas en la aplicación de la exención del impuesto a la sobretasa ambiental.....	30
3.2. Alcance de la igualdad de trato entre entidades religiosas frente a la exención de la sobretasa ambiental.....	37
Conclusiones.....	41
Referencias	44

Introducción

En el año 1973, se suscribió el Concordato y el Protocolo Final entre la República de Colombia y la Santa Sede, el cual fue aprobado por la Ley 20 de 1974. El artículo XXIV *ibidem* contempló que los edificios de la Iglesia Católica, Apostólica y Romana quedaban exentos de ser gravados con impuestos. La Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-027 de 1993, declaró la constitucionalidad del citado artículo y extendió este beneficio tributario a todas las entidades religiosas, siempre y cuando los inmuebles estén destinados a fines espirituales y pastorales que cuenten con su respectiva personería jurídica. En razón a que no se especificó cuáles tributos quedaban exentos, la Corte Constitucional aclaró que se trataba de los gravámenes a favor de los departamentos, distritos, municipios, territorios indígenas, regiones y provincias.

En los términos anteriormente indicados, la Corte Constitucional abrió la posibilidad para que las entidades distintas a la Iglesia Católica, Apostólica y Romana estuvieran exentas y garantizó la igualdad entre los diversos credos en materia tributaria. Sin embargo, la manera como está siendo aplicada la excepción de la sobretasa ambiental genera un trato desigual e injustificado por parte de las corporaciones autónomas regionales o a las áreas metropolitanas respecto de las confesiones no católicas, imponiéndoles unas cargas adicionales que no tiene la Iglesia Católica, Apostólica y Romana. Esta entidad religiosa se encuentra exenta del pago del impuesto a la sobretasa ambiental con fundamento en la normatividad ya señalada, pero dicho beneficio no se extiende de forma automática a las demás.

El estudio de esta cuestión es importante en la medida que se formulan posibles soluciones para garantizar un trato equitativo e igualitario entre los diferentes credos religiosos en Colombia. Así, las confesiones no católicas no se verán obligadas a presentar trámites adicionales con el fin de obtener beneficios tradicionalmente reconocidos a la Iglesia Católica, Apostólica y Romana. La manera como está siendo aplicada la norma, por parte de las corporaciones autónomas regionales o las áreas metropolitanas, no genera un trato igualitario respecto de las entidades no católicas al imponerles cargas adicionales que no tiene la Iglesia Católica, Apostólica y Romana. Al no aplicarse la exención en igualdad de condiciones para todas las entidades religiosas, podríamos indicar que no se cumplen con los principios que fundamentan el sistema tributario respecto de la equidad.

El propósito de esta monografía es analizar el alcance constitucional y administrativo de la igualdad de trato entre las entidades religiosas en relación con la aplicación de las exenciones tributarias en materia de sobretasa ambiental, las cuales son recaudadas por los municipios y transferidas a las corporaciones autónomas regionales y a las áreas metropolitanas. Así, se abordan algunas decisiones que la Corte Constitucional ha adoptado en beneficio de las no católicas y se evalúa el alcance del principio de igualdad tributaria, al parecer, transgredido cuando las corporaciones autónomas regionales y las áreas metropolitanas no acceden al beneficio de exención tributaria en materia de sobretasa ambiental, pese a que la Corte Constitucional ha indicado que se debe aplicar la exención tributaria en igualdad de condiciones.

La monografía consta de tres capítulos: el primero aborda el régimen jurídico de las entidades religiosas en el ordenamiento jurídico a partir de la Constitución Política de 1991. En el segundo se analiza el diseño normativo de las exenciones tributarias para las confesiones religiosas y su interpretación constitucional. El tercero evalúa el alcance de la igualdad de trato entre tales entidades frente a la exención a la sobretasa ambiental que recaudan los municipios y que es transferida a las corporaciones autónomas regionales y a las áreas metropolitanas. Los pronunciamientos de la Corte Constitucional son decisivos para analizar el alcance del principio de igualdad en el procedimiento para aplicar las exenciones tributarias del impuesto a la sobretasa ambiental entre las entidades religiosas.

El trabajo de investigación que se pretende desarrollar es de tipo dogmático. Courtis (2009) plantea que “la dogmática se propone estudiar el ordenamiento jurídico para conocerlo, transmitir ese conocimiento, operarlo, optimizarlo, mejorarlo” (p. 106). En estos términos, la idea es realizar una descripción de la normativa vigente que contemple el régimen jurídico de las confesiones y las exenciones tributarias aplicables a estas. Así se dará cuenta del contenido de un sector del derecho positivo vigente y se realizará una sistematización normativa con el propósito de explicar cómo está concebida la estructura de las exenciones tributarias para las entidades religiosas en el ordenamiento jurídico colombiano. Finalmente, se realizará un análisis crítico sobre cierto margen de discrecionalidad que hace que persistan cargas contra las diferentes iglesias no católicas apostólicas y romanas.

El análisis jurisprudencial es importante para determinar cómo han sido interpretadas las disposiciones sobre beneficios tributarios por parte de la Corte Constitucional. Tomaré como referencia las principales decisiones sobre la materia, pues “cualquiera que sea la orientación que pretenda dársele, la investigación jurisprudencial debe partir de elegir la decisión o el conjunto de decisiones judiciales que se pretende analizar” (Courtis, 2009, pp. 127-128). Las sentencias permiten realizar un análisis para conocer la interpretación de la Corte Constitucional sobre las exenciones tributarias a las entidades religiosas en Colombia. Además, facilitan evaluar el alcance de la igualdad de trato al momento de otorgar dicho beneficio entre las diferentes confesiones.

El ordenamiento jurídico colombiano contempló el derecho a la libertad religiosa y de cultos y la igualdad de trato como derecho fundamental reconociendo la pluralidad de confesiones. La Corte Constitucional ha indicado, en reiterados pronunciamientos, que se deben otorgar los beneficios tributarios que tiene la Iglesia Católica, Apostólica y Romana a las demás en igualdad de condiciones y prohibió que se dé un trato diferencial injustificado al aplicar el derecho a la libertad religiosa e igualdad por parte de las entidades competentes. Por tanto, al no aplicarse la exención en igualdad de condiciones, no se cumple con los principios que fundamentan el sistema tributario respecto de la equidad. Las diferentes entidades religiosas quedan obligadas a interponer acciones constitucionales para que la exención tributaria les sea reconocida por la entidad correspondiente.

Capítulo I

1. Régimen jurídico de las entidades religiosas en el Estado colombiano

Las confesiones religiosas son un pilar fundamental en una sociedad porque promueven el bien común al enseñar valores y principios. En la Constitución Política de 1991 se consagró el derecho a la libertad religiosa y de cultos como la facultad para profesar una o varias religiones y como la potestad para practicar dicha creencia en privado, en público, de manera individual o colectiva (Martínez et al, 2020, p. 131). Incluso, este derecho se extiende a las personas que no creen ni practican alguna creencia. Así, lo que se pretendió con este derecho fue garantizar que exista un respeto por el otro y reconocer la pluralidad religiosa en Colombia.

El propósito de este capítulo es describir el reconocimiento de las entidades religiosas en el ordenamiento jurídico colombiano y dar cuenta de su régimen normativo. En aras de alcanzar este objetivo, el capítulo se divide en dos partes: en la primera se alude al marco jurídico desde la Constitución Política de 1991 y, en la segunda, se describe el diseño legislativo vigente que busca garantizar la libertad religiosa y de cultos de todos los residentes en el país. Las normas que regulan lo relativo a la libertad religiosa y de cultos son de especial importancia, pues permiten conocer los avances en pro de estos derechos a partir de la promulgación de la Constitución Política de 1991.

Al haber incorporado la libertad de cultos en la constitución vigente, como derecho fundamental, el Estado colombiano se comprometió a velar por la garantía del disfrute y goce pleno de este derecho. Con tal fin, el Congreso de la República lo desarrolló en la Ley Estatutaria 133 de 1994 y, en este proceso, tuvo en cuenta la interpretación que hizo la Corte Constitucional al indicar que todas las entidades religiosas con personería jurídica tendrían los mismos privilegios y que, en consecuencia, no se podría dar un trato desigual basado en criterios discriminatorios e injustificados (Sentencia C-027 de 1993). En este sentido, las autoridades en el ordenamiento jurídico han adoptado medidas para que existan condiciones normativas para el ejercicio individual y colectivo del derecho en cuestión.

1.1. Marco constitucional de las entidades religiosas en Colombia a partir de la Constitución Política de 1991

La Asamblea Nacional Constituyente, desde el preámbulo de la Constitución Política de Colombia de 1991, invocó la protección de Dios. Hoyos Castañeda (1993) indica que esta invocación tiene varios significados, entre ellos el religioso, pues en un primer sentido se acepta la existencia de Dios. El segundo significado es jurídico dado que el constituyente reconoce que los derechos humanos son inalienables e inherentes a la persona. Por último, hay significado político en tanto el Estado debe proteger a todas las personas de manera individual y colectiva (pp. 75-76). Toda interpretación o aplicación del derecho debe tener en cuenta esta invocación. De ninguna manera esto puede interpretarse como la mención a algún dios en específico (Nieto Martínez, 2005, p. 105).

El constituyente colombiano fue más allá de la mera invocación a Dios e incorporó como derecho fundamental la libertad de cultos en el artículo 19 de la Constitución Política de 1991. En particular, tal disposición establece: “[s]e garantiza la libertad de cultos. Toda persona tiene derecho a profesar libremente su religión y a difundirla en forma individual o colectiva. Todas las confesiones religiosas e iglesias son igualmente libres ante la ley”. La citada disposición reconoció a las diferentes entidades religiosas no católicas apostólicas y romanas y, gracias a este reconocimiento, puede hablarse hoy en día de la pluralidad religiosa. Esto generó un gran hito al otorgar una importancia inusual a los credos minoritarios y reconocer la importancia religiosa en el ser humano (Albarracín-Sánchez, 2019, p. 8).

El derecho fundamental de libertad de cultos se relaciona con otros principios constitucionales como el estado social y el pluralismo (artículo 1, Constitución Política de 1991), la efectividad de los principios, derechos o deberes y la participación de todos en las decisiones que los afectan (artículo 2 *ibidem*). Echeverri (2022) indica que los derechos fundamentales que complementan este derecho son el libre desarrollo de la personalidad, la libertad de conciencia, pues nadie será molestado por razón de sus convicciones o creencias, la libertad de expresión y el derecho a difundir el pensamiento y las opiniones (p. 168). Gracias a estos principios constitucionales es posible aseverar que no se puede discriminar a una persona porque practique o no una determinada religión.

La Corte Constitucional, en la Sentencia T-200 de 1995, destacó la naturaleza y la autonomía de las entidades religiosas. Cada entidad religiosa o iglesia es libre de establecer, según sus criterios, los reglamentos y estatutos con arreglo a la fe que practique. Las decisiones de las autoridades de la entidad religiosa son obligatorias para sus feligreses en la medida en que sus estatutos o reglamentos internos lo establezcan. También indicó que las entidades religiosas gozan de libertad para establecer requisitos y exigencias para el reconocimiento de dignidades o jerarquías y señaló que los órganos del Estado no pueden intervenir en su configuración ni en su aplicación. Así, tampoco los representantes de tales entidades pueden resolver asuntos reservados a las competencias estatales. Por esto, existe una separación entre el Estado y las iglesias.

En los términos anteriormente expuestos, la libertad religiosa reconoce las diferentes religiones enfatizando la libertad de establecer sus reglamentos y disposiciones según la fe que practiquen, la autonomía de cada confesión religiosa, la personería jurídica otorgada y la igualdad de religiones y cultos (Escobar Delgado, 2017). Respecto al derecho que tienen los feligreses, la Corte Constitucional indicó que quien profese una determinada creencia religiosa tiene derecho a proclamarla, a difundirla, a defenderla y a practicarla. En la vida personal de un creyente, las convicciones religiosas son de gran importancia hasta el punto que la religión es fuente de complacencia o de inmenso sufrimiento en el evento en que, por cualquier razón, ella no se logre alcanzar. Además, precisó que nadie podía forzarlo para hacerle cambiar de perspectiva o de pensamiento y menos obligarlo a actuar contra su conciencia, ni ser molestado o perseguido por razón de su creencia religiosa, ni censurarla. La disposición sobre libertad religiosa también protege la posibilidad de no tener culto o religión alguna (Sentencia T-832 de 2011).

Este derecho fundamental se armoniza con el derecho a la libre asociación para el desarrollo de las actividades que las personas realizan en sociedad (artículo 38, Constitución Política de 1991). Al mismo tiempo, se complementa con el artículo 93 *ibídem* dado que los derechos y deberes consagrados en la constitución vigente se deben interpretar de conformidad con los tratados y convenios internacionales ratificados por el Estado. Los principales convenios y tratados que versan sobre la libertad religiosa son la Declaración Universal de los Derechos Humanos, artículo 18; el pacto Internacional de Derechos

Económicos, Sociales y Culturales, artículos 2 y 13; el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, artículo 18; la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, artículos 12 y 16; la Declaración sobre la Eliminación de todas las formas de Intolerancia y Discriminación Fundadas en la Religión o en las Convicciones, artículos 1, 2 y 4.

La Corte Constitucional, en reiteradas ocasiones, ha indicado que el Estado colombiano es laico. Cárdenas y Romero (2012) advierten que la laicidad del Estado colombiano no implica el desconocimiento de las entidades religiosas; por el contrario, este reconoce a todas las religiones en términos de igualdad (p. 59). Por esto, con la Constitución Política de 1991 no se puede consagrar una entidad religiosa oficial o darle privilegios a alguna de ellas sobre las demás. Al Estado colombiano le está prohibido realizar actos oficiales o simbólicos de adhesión o identificarse con alguna entidad religiosa. Tampoco puede “tomar medidas o decisiones políticas tendientes a favorecer o perjudicar una confesión religiosa” (Corte Constitucional, Sentencia C-817/2011). Esta situación no era así antes de la Constitución Política de 1991.

El artículo 38 de la Constitución Nacional de 1886 otorgaba un reconocimiento a la Religión Católica Apostólica y Romana al considerarla como la religión de la Nación y al protegerla como un elemento esencial del orden social. En el Acto Legislativo 1 del 5 de agosto de 1936 se autorizó al Gobierno para celebrar convenios con la Santa Sede y, en ejercicio de esta potestad, el 12 de julio de 1973, la República de Colombia suscribió con la Santa Sede un Concordato, el cual fue incorporado al ordenamiento jurídico colombiano por la Ley 20 del 18 de diciembre de 1974. El 12 de febrero de 1987, la Corte Suprema de Justicia declaró la constitucionalidad del Concordato por no adolecer de vicios. Sin embargo, en vigencia de la Constitución Política de 1991 varios artículos de la Ley 20 de 1974 fueron demandados por inconstitucionalidad.

La Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-027 de 1993, declaró que varios artículos de la Ley 20 de 1974 eran inconstitucionales porque reflejaban un trato desigual basado en un criterio discriminatorio e injustificado. Esto se reflejaba en la posición privilegiada de la Iglesia Católica Apostólica y Romana. No obstante, la Corte reconoció el hecho social religioso evidente de ser la Iglesia Católica Apostólica y Romana la de la inmensa mayoría del pueblo colombiano. Finalmente, concluyó que todas las confesiones

han de estar en situación de igualdad frente al Estado y, a la luz de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, una determinada religión no puede recibir un tratamiento privilegiado por parte del Estado (Albarracín-Sánchez, 2019, p. 66).

Gracias al pronunciamiento de la Corte Constitucional, en el cual realizó un análisis sistemático de las normas constitucionales, se reconoció a las demás entidades religiosas y se precisó el alcance del principio de igualdad. Todas, sin importar el número de creyentes, deben recibir un mismo tratamiento y los mismos beneficios que recibe la Iglesia Católica Apostólica y Romana por parte del Estado al encontrarse en situaciones jurídicas iguales. Esto con la premisa de velar por la protección y el respeto por los derechos fundamentales de las confesiones y de sus creyentes como se indicó en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. En el artículo 10 de este instrumento se adoptó la libertad religiosa, la cual mantiene su vigencia como un derecho humano y da garantías para que las entidades no católicas puedan ser reconocidas ante el Estado colombiano.

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-152 de 2003, fijó cinco pautas jurisprudenciales en materia religiosa, a saber: i) le prohíbe al Congreso de la República establecer una religión oficial; ii) no se puede identificar con una u otra entidad religiosa; iii) le queda prohibido realizar actos oficiales de adhesión; iv) no puede tomar decisiones que tengan una finalidad religiosa ni v) adoptar acciones para promover, beneficiar o perjudicar una religión en particular. En la Sentencia C-088 de 2022 se agregó que el legislador puede expedir leyes a favor de las entidades religiosas siempre y cuando se tenga una justificación importante, verificable, consistente y suficiente, es decir, cuando la medida sea susceptible de transferirse a otras en igualdad de condiciones.

Además, indicó que dichos criterios no suponen que le está prohibido al Estado entablar relaciones con las diferentes confesiones. Lo que está prohibido es que las entable con unas en detrimento de otras siempre y cuando quieran entablarlas. Con estas pautas fijadas por la Corte Constitucional se recogió el precedente jurisprudencial establecido en la Sentencia C-027 de 1993, en el cual se indicó que ninguna entidad religiosa o iglesia podía tener una posición privilegiada y que se respetaría la pluralidad religiosa en Colombia. Dichas pautas han servido para que entidades diferentes a la Iglesia Católica Apostólica y

Romana puedan tener un reconocimiento por parte del Estado y para que se les tenga en cuenta al momento de entablar relaciones con el sector religioso.

Las interpretaciones realizadas por la Corte Constitucional están encaminadas a garantizar el libre desarrollo de la libertad religiosa y a reconocer la amplia pluralidad de entidades religiosas que existen en Colombia tales como las iglesias cristianas, evangélicas, musulmanas, judías, budistas, entre otras. En las decisiones que ha tomado la Corte se puede observar que tienen un mismo propósito el cual es mantener la igualdad entre los distintos credos religiosos y el respeto por la autonomía de estos al momento de expedir sus reglamentos según la fe que practiquen y la no discriminación por motivos religiosos permitiendo que cada ser humano pueda promulgar su credo.

1.2. Marco legal de las entidades religiosas en Colombia en el orden constitucional vigente

Actualmente, en el sistema jurídico colombiano hay varias normas que versan sobre la protección de la libertad religiosa desde la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991 que, a la fecha, se encuentran vigentes. Tales normas son la Ley 25 de 1992, la Ley Estatutaria 133 de 1994 y los siguientes decretos reglamentarios: 782 de 1995, 1396 de 1997, 1455 de 1997, 354 de 1998, 1319 de 1998, 1519 de 1998, 505 de 2003, 1066 de 2015, 1079 de 2016, 437 de 2018 y 1749 de 2020. También está la Resolución 2118 de 2021. Estas normas permiten conocer el objeto y el alcance de las entidades religiosas en Colombia.

Con la expedición de la Ley 133 de 1994, que desarrolló el derecho de libertad religiosa y de cultos contemplado en el artículo 19 de la Constitución Política de 1991, se evidenció que el Estado colombiano no es indiferente ante los sentimientos religiosos. A partir de la promulgación de esta Ley se estableció tanto el contenido como las prerrogativas que tienen las entidades religiosas. Asimismo, se aceptó el compromiso que adquirió el Estado de garantizar la protección de las diferentes entidades que existan y que puedan existir. Finalmente, se reconoció personería jurídica y autonomía a las distintas confesiones y se habilitó al Estado colombiano para celebrar convenios con ellas (Romero Pérez, 2012, p. 229).

El legislador, en el literal *a* del artículo 7 de la Ley 133 de 1994, otorgó el derecho a que las entidades religiosas pudiesen establecer lugares de culto o de reunión y a que fuese respetada la destinación específica de carácter confesional de los lugares destinados al culto, los cementerios, así como las curias diocesanas, las casas episcopales o curales y los seminarios de conformidad con el artículo XXIV de Ley 20 de 1974. En estos sitios se permite la práctica, de manera individual y colectiva, de actos religiosos para comunicar o publicar un credo a todos los feligreses y, en consecuencia, no se podría perturbar en su ejercicio.

En la Ley 133 de 1994 también se indicó que el Ministerio de Gobierno –hoy Ministerio del Interior– reconoce la personería jurídica a las iglesias, confesiones, denominaciones, asociaciones de ministros, federaciones y confederaciones. Sin embargo, no precisó qué tipo de personería jurídica se les otorgaría a las entidades religiosas. Al respecto, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-088 de 1994, reconoció una categoría especial a las iglesias y confesiones que voluntariamente la soliciten y, el Ministerio del Interior, conceptuó e indicó que las entidades religiosas son entidades sin ánimo de lucro y, para ello, se tuvo en cuenta su naturaleza jurídica, sus fines no lucrativos y el objeto que desarrollan en la sociedad colombiana (Ministerio del Interior, 2018, p. 5). Además, están obligadas a registrarse ante las cámaras de comercio, de conformidad con el artículo 45 del Decreto 2150 de 1950.

En el capítulo III de la Ley 133 de 1994 se contemplaron las distintas personerías jurídicas que el Estado colombiano reconocería a las entidades religiosas (artículo 9 *ibídem*), las cuales fueron reglamentadas en el Decreto 782 de 1995. Aquí se indicó que se reconocería la personería jurídica especial a las iglesias, confesiones y denominaciones, sus federaciones y confederaciones y asociaciones de ministros. A la Iglesia Católica Apostólica y Romana, y a las personas jurídicas canónicas, se les siguió reconociendo la personería jurídica de derecho público eclesiástico de conformidad con el artículo IV de la Ley 20 de 1974.

La personería jurídica de las entidades religiosas hace referencia a su existencia jurídica, lo cual permite que sean sujetos de derechos y de obligaciones. Por este motivo se les otorga capacidad jurídica. En la actualidad, existen tres tipos de personería jurídica: i) personería jurídica de derecho público eclesiástico, que se le reconoce solo a la Iglesia

Católica Apostólica y Romana; ii) personería jurídica especial o extendida para las iglesias, entidades o confesiones diferentes a la Iglesia Católica Apostólica y Romana que, una vez reconocidas por el Ministerio del Interior, se convierten en personas jurídicas especiales y iii) personería jurídica de derecho privado, que se puede adquirir con arreglo a las disposiciones generales del derecho común.

Los requisitos para la expedición de la personería jurídica especial o extendida ha tenido varios decretos reglamentarios desde la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991 tales como, los decretos 782 de 1995, 1396 de 1997, 1455 de 1997, 1319 de 1998, 505 de 2003. Estos han fijado los requisitos que se deben cumplir para que el Ministerio del Interior pueda expedir dicha personería, entre los cuales es necesario adjuntar los documentos previstos en los artículos 1 y 3 del Decreto 1319 de 1998. Esta documentación incluye el acta de constitución de la entidad, los estatutos, reglamento interno, designación de dignatarios y representante, designación de lugares destinados a culto, constancia de las filiales, relación aproximada del número de miembros, acta de creación de los estudios teológicos y la personería jurídica de derecho privado, si la hubiere.

La personería jurídica especial se puede extender a los entes religiosos afiliados o asociados mediante resolución expedida por el Ministerio del Interior. En este aspecto es necesario acreditar el carácter religioso, indicar que su objeto es exclusivo para tales fines y cumplir con los requisitos establecidos en el Decreto 1066 de 2015. De esta forma, los efectos jurídicos de la personería jurídica especial otorgada a una sola entidad religiosa se extienden a los demás afiliados o asociados obteniendo las mismas una personalidad jurídica que les da autonomía en su administración y representatividad, salvo que estatutariamente tengan restricciones compatibles con el ordenamiento jurídico (Ministerio del Interior, 2019, p. 3).

Las entidades religiosas con personería jurídica tienen otros derechos adicionales. El artículo 14 de la Ley 133 de 1994 establece que pueden crear y fomentar asociaciones, fundaciones e instituciones. De igual manera pueden adquirir, enajenar y administrar libremente los bienes muebles e inmuebles incluyendo el patrimonio artístico y cultural que hayan creado. Además, están facultadas para solicitar y recibir donaciones financieras, o de otra índole, de las personas naturales o jurídicas y organizar, entre sus fieles, la sustentación de sus ministros y otros fines propios. También son titulares de los derechos a la honra y a la

rectificación cuando sean lesionados por informaciones calumniosas o inexactas, los cuales podrían protegerse mediante los instrumentos consagrados para la eficacia de los derechos en Colombia.

El artículo 15 de la Ley 133 de 1994 da la posibilidad para que el Estado pueda celebrar tratados internacionales o convenios de derecho público interno. De acuerdo con el artículo 14 del Decreto 782 de 1995 que reglamentó parcialmente las leyes 25 de 1992 y 133 de 1994, incorporado en el inciso 2 del artículo 2.4.2.1.12 del Decreto 1066 de 2015, para la celebración de convenios de derecho público interno, el Estado ponderará su procedencia y tendrá en cuenta el contenido de los estatutos, el número de sus miembros, su arraigo y su historia. Con la expedición del Decreto 1749 de 2020, en el artículo 2.4.2.1.19, se indicó que el Ministerio del Interior establecería y desarrollaría los parámetros para la celebración de nuevos convenios.

Con la Resolución 2118 del 7 de diciembre de 2021 se establecieron los parámetros para la celebración de nuevos convenios con las entidades religiosas. La entidad religiosa debe estar inscrita en el registro público; tener personería jurídica especial desde hace 20 años y tener presencia en varios departamentos del país. Además, necesita contar con programas de asistencia y trabajo social o pastoral; con una reseña histórica que identifique plenamente a la entidad; con un número de miembros que sea representativo y que, en sus estatutos, se prevea una vocación de permanencia. La solicitud para suscribir un nuevo convenio deberá manifestarse por escrito dirigido a la dirección de asuntos religiosos del Ministerio del Interior.

Adicionalmente, encontramos en la Resolución 2118 de 2021 que las entidades que quieran celebrar matrimonios con efectos civiles deberán acreditar, además de los mencionados anteriormente, que sus estatutos contemplen disposiciones matrimoniales que no sean contrarias a la constitución y a la ley. En este sentido, los temas mencionados a continuación deben estar reglamentados: i) ministros de cultos autorizados para celebrar matrimonios con su jurisdicción, calidades y condiciones específicas para su designación; ii) formalidades para celebrar matrimonios; iii) nulidad matrimonial y aspectos tanto sustanciales como el procedimiento y las instancias que conocerán el trámite. Antes de la

expedición de esta Resolución no era posible que una entidad religiosa pudiese convenir en celebrar matrimonios con efectos civiles.

En la actualidad existe un solo convenio de derecho público interno celebrado entre el Estado colombiano y algunas entidades religiosas cristianas no católicas. En estos términos, el Decreto 354 de 1998 aprobó el Convenio de Derecho Público Interno número 1 de 1997. A la fecha, se conoce que el Convenio de Derecho Público interno número 2 de 2022 fue sometido a control previo de legalidad ante el Consejo de Estado, quien lo declaró ajustado a la Ley 133 de 1994 siempre y cuando se incorporen en los artículos respectivos las observaciones formuladas por la instancia judicial (Sala de Consulta y Servicio Civil, Decisión del 27 de julio de 2022. Rad. 11001-03-06-000-2022-00125-00). A la fecha, no se ha aprobado el convenio por parte del Gobierno Nacional, especialmente por el Ministerio del Interior. Sin embargo, en el artículo 20 del Convenio de Derecho Público interno número 2, se indica que el Ministerio del Interior podrá convocar a las entidades religiosas para celebrar convenios de derecho público de adhesión al Convenio de Derecho Público Interno número 1, siempre y cuando cumplan con los requisitos de la Resolución 2118 de 2021.

Los convenios sirven para regular asuntos religiosos donde se puede pactar el contraer y celebrar matrimonios y sus efectos civiles, la enseñanza en educación e información religiosa pudiendo fundar, organizar y dirigir centros de educación a cualquier nivel e incluso suscribir contratos con instituciones públicas que desarrollen programas educativos, de asistencia espiritual y pastoral a los miembros de la fuerza pública y a las personas que ingresen a centros educativos, hospitalarios, asistenciales y carcelarios que lo soliciten. Las entidades religiosas que han celebrado convenios de derecho público interno tienen mayores atribuciones a las otorgadas a las entidades con personería jurídica especial o de derecho privado. Esto se debe a que una entidad religiosa crece, consolida y procura desarrollar su actividad de forma visible, organizada y jurídicamente reconocida (Prieto, 2012, p. 19).

En este contexto, es importante resaltar que con el Decreto 1079 de 2016, por el cual se declaró el 4 de julio como día nacional de la libertad religiosa y de cultos, y con el Decreto 437 de 2018, que adoptó la Política Pública Integral de Libertad Religiosa y de Cultos, se busca brindar garantías para el ejercicio del derecho de libertad religiosa y abrir espacios de participación en las entidades territoriales. Como se ha indicado, hay bastante normatividad

respecto al régimen jurídico de las entidades religiosas, lo que ayuda a no tener tantos vacíos normativos y define un marco de garantía para el ejercicio individual y colectivo del derecho de libertad religiosa y de cultos en Colombia.

Como se dio a conocer en este capítulo, el Estado colombiano ha adoptado y garantizado, en sus diferentes estamentos jurídicos, el derecho a la libertad religiosa y de cultos. De esta manera, se permite que cualquier persona pueda creer o no en un ser supremo y que pueda practicar su creencia de manera individual o colectiva. Con el fin de practicar la creencia religiosa de manera colectiva es necesario que las iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones y confederaciones y asociaciones de ministros cuenten con la correspondiente personería jurídica y, así, puedan ser sujetos de derechos y obligaciones. Las entidades religiosas no tienen ánimo de lucro, lo cual les habilita para recibir beneficios por parte del Gobierno Nacional y de las entidades territoriales en igualdad de condiciones como lo ha indicado la Corte Constitucional en diferentes pronunciamientos.

Capítulo II

2. Diseño normativo e interpretación constitucional de la estructura del sistema de las exenciones tributarias para las entidades religiosas en Colombia

Las exenciones tributarias son beneficios que otorga el legislador o las entidades territoriales a las personas naturales o jurídicas cuya consecuencia es la reducción del pago parcial o total de la obligación tributaria de un determinado impuesto. En el caso de las entidades religiosas se debe a múltiples razones: no tienen ánimo de lucro; su objeto es social; aportan en gran manera a la sociedad colombiana con programas de asistencia o trabajo social; colaboran en las emergencias por desastres de la naturaleza; brindan asistencia espiritual en los centros penitenciarios; asisten a enfermos y cuentan con fundaciones para distintos grupos poblacionales. Esto las habilita para recibir beneficios por parte del Gobierno Nacional y de las entidades territoriales en igualdad de condiciones como lo ha indicado la Corte Constitucional en diferentes pronunciamientos.

El propósito de este capítulo es analizar el diseño normativo y la interpretación constitucional de la estructura del sistema de exenciones tributarias para las confesiones en Colombia. Para alcanzar este objetivo, el capítulo se divide en tres partes: la primera apunta a la descripción de la normativa vigente que contempla las exenciones tributarias. Así, se da cuenta del contenido de un sector del derecho positivo vigente y se realiza una sistematización normativa con el fin de explicar cómo está concebida la estructura de las exenciones tributarias para las entidades religiosas en el ordenamiento jurídico colombiano.

En la segunda parte se realiza un análisis jurisprudencial. Esto es importante para determinar cómo han sido interpretadas las disposiciones sobre beneficios tributarios a favor de las entidades religiosas reconocidas por el Estado colombiano. Tomaré como referencia las principales sentencias de constitucionalidad, las cuales permiten realizar un análisis para conocer la interpretación constitucional sobre las exenciones tributarias. Además, facilita evaluar el alcance del principio de igualdad de trato al momento de otorgar dichos beneficios entre las diferentes confesiones y, por último, se da a conocer en qué consiste el impuesto a la sobretasa ambiental y se determina si existe regulación para que las entidades religiosas estén exentas del pago de este tributo.

2.1. Diseño normativo exenciones tributarias de las entidades religiosas

Antes de comenzar con el diseño normativo de las exenciones tributarias es necesario precisar que la realización de los fines del Estado depende de la generación de recursos o la recaudación de impuestos. La Corte Constitucional, en la Sentencia C-604 de 2000, indicó que los impuestos son un pago que deben realizar todas las personas obligadas a favor de una entidad territorial o del Gobierno Nacional sin que exista una contraprestación de forma directa. Las personas pagan al Gobierno o a las entidades territoriales y estas, a su vez, ejecutan programas y proyectos en beneficio de la ciudadanía para cumplir con los fines esenciales del Estado.

Los principios de la tributación están contemplados en el artículo 363 de la Constitución Política de 1991 en los siguientes términos: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Esta disposición permite identificar cuáles son los parámetros o lineamientos a tener en cuenta para la imposición de cargas tributarias y, por supuesto, para la ejecución de sus obligaciones. Entre los parámetros enunciados conviene resaltar que la imposición y el cobro de un gravamen debe ser equitativo. Lo contrario, implicaría, no solo la concreción de actuaciones arbitrarias, sino la imposición de exigencias que comprometen derechos fundamentales.

La Constitución Política de 1991 contempló, en su artículo 154, las exenciones tributarias a iniciativa del Gobierno Nacional. Le está prohibido al Congreso de la República conceder exenciones o tratamientos preferenciales respecto de los tributos de las entidades territoriales (artículo 294, Constitución Política de 1991), por cuanto éstas gozan de autonomía para la gestión de sus intereses. Además, las entidades territoriales tienen la atribución de gravar con impuestos e imponer recargos sobre los inmuebles como sucede con la sobretasa ambiental (artículo 317, Constitución Política de 1991). Por esta razón, son los distritos y los municipios los que deben aplicar lo dispuesto en el artículo XXIV de la Ley 20 de 1974, que otorgó beneficios tributarios a la Iglesia Católica Apostólica y Romana en los siguientes términos:

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 registrarán en materia tributaria por las disposiciones legales establecidas para las demás instituciones de la misma naturaleza.

Ballesteros y Rivera (2017) señalan que las entidades religiosas en Colombia poseen un tratamiento diferenciado siempre y cuando estén registradas ante el Ministerio del Interior, pues podrían ser favorecidas con exenciones tributarias en impuestos de todo tipo a nivel nacional y municipal. La Corte Constitucional, en la Sentencia C-027 de 1993, aclaró que se trataba de los gravámenes a favor de los departamentos, distritos, municipios, territorios indígenas, regiones y provincias, lo cual abrió la posibilidad para que los inmuebles de las entidades religiosas que estuvieran dedicados al culto, también estuvieran exentos de algunos impuestos. Los beneficios tributarios de las entidades religiosas dependen del distrito o municipio, ya que estos tienen la autonomía para indicar en qué porcentaje se dará el beneficio tributario y sobre qué impuestos recaerán.

Las entidades religiosas, con personería jurídica, tienen derecho a crear asociaciones, fundaciones e instituciones para la realización de sus fines. Además, pueden adquirir y administrar libremente los bienes muebles e inmuebles que consideren necesarios. La fuente principal de los ingresos de las iglesias son las donaciones que realizan los feligreses o personas jurídicas de manera voluntaria, las cuales son llamadas diezmo y ofrenda. Estos sirven para el cuidado y mantenimiento del culto, la sustentación de los ministros y otros fines religiosos (artículo 14, Ley 133 de 1994). Por tal razón, las que se dedican a promover sus prácticas religiosas son consideradas como no contribuyentes.

A nivel nacional encontramos que las entidades religiosas están exentas del impuesto de renta de conformidad con el artículo 23 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley

1819 de 2016. Esta disposición indicó que las iglesias y confesiones, reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario; pero sí están obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio. Dicha exención aplica siempre y cuando se dediquen exclusivamente a promover las prácticas religiosas según su creencia, pues se consideran como no contribuyentes. Sin embargo, las organizaciones de las entidades religiosas como fundaciones, corporaciones, asociaciones o instituciones que se dedican al trabajo social se enmarcan dentro del desarrollo de las actividades meritorias y le son aplicables todas las disposiciones para ser contribuyentes del Régimen Tributario Especial (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2018).

Frente a las exenciones tributarias en los distritos o municipios tenemos que el párrafo del artículo 7 de la Ley 133 de 1994 estableció que los concejos “podrán conceder a las instituciones religiosas exenciones de los impuestos y contribuciones de carácter local en condiciones de igualdad para todas las confesiones e iglesias”. Estas corporaciones públicas están autorizadas para otorgar exenciones de los tributos propios del distrito o municipio tales como el impuesto predial unificado, el impuesto de delineación urbana, la participación de la plusvalía, industria y comercio, la sobretasa ambiental, sobretasa bomberil, entre otros. La Ley 133 de 1994 no limitó que las exenciones tributarias se concedieran por un determinado plazo, como tampoco remitió a una norma en especial.

Como lo ha indicado la Corte Constitucional en la Sentencia C-132 de 2020, el Congreso de la República y las entidades territoriales pueden conceder exenciones tributarias que sean de su competencia. Dichas exenciones tributarias dependen de la voluntad política de las corporaciones de elección popular. De otra parte, las exenciones tributarias que trata el artículo 258 del Decreto 1333 de 1986 sólo se pueden conceder por el término de 10 años pudiendo beneficiar a uno o varios grupos de contribuyentes. Las exenciones tributarias que trata el párrafo del artículo 7 de la Ley Estatutaria 133 de 1994 van dirigidas únicamente a las entidades religiosas y no tienen un determinado plazo para su concesión.

Entre los impuestos que pueden ser objeto de exenciones tributarias, por parte de los concejos municipales, a favor de las entidades religiosas encontramos: i) el Impuesto Predial Unificado que recae sobre la propiedad inmueble y se genera por la existencia del predio, el

cual, según el artículo 2 de la Ley 44 de 1990, es un impuesto del resorte de los municipios y distritos quienes los recaudan y administran; ii) la Participación en Plusvalía, el cual radica en el aumento del valor del suelo y del espacio aéreo urbano generado por las acciones urbanísticas que regulan el uso del suelo y, como lo señalan los artículos 52 y 79 de la Ley 388 de 1997, son los concejos los que establecen la tasa de participación que oscila entre el 30% y el 50% del mayor valor por metro cuadrado, a iniciativa del alcalde.

También encontramos iii) el Impuesto de Delineación Urbana que recae sobre nuevas construcciones, reforma y/o adición de cualquier clase de edificación existente. Este impuesto se encuentra autorizado por las leyes 97 de 1913, 84 de 1915, 72 de 1926, 89 de 1930, 79 de 1946, 33 de 1968, 9 de 1989 y el artículo 233 del Decreto 1333 de 1986 que indica que los municipios o distritos pueden crear el impuesto de delineación urbana. Dicho impuesto puede variar en cada entidad territorial dependiendo de la forma como lo haya regulado cada concejo. Finalmente, está iv) la Contribución de Valorización, la cual es un impuesto que recae sobre los bienes inmuebles que se beneficien con la ejecución de la construcción de una o varias obras, las cuales deben catalogarse como obras de interés público. El valor de la contribución depende del costo de la obra y se distribuye entre los predios en proporción al grado de beneficio.

2.2. Interpretación constitucional de las exenciones tributarias a las entidades religiosas

La Corte Constitucional, en su jurisprudencia, ha indicado que, por regla general, todos tenemos el deber de tributar de conformidad con los criterios establecidos en la Constitución. Sin embargo, aclaró que el legislador también está facultado para contemplar exenciones tributarias siempre y cuando la iniciativa provenga del Gobierno, según la conveniencia, y con el propósito de estimular algunas actividades económicas o con la intención de reconocer condiciones de carácter económico o social que ameriten la exención. También indicó que quien tiene la atribución de crear impuestos, tiene la facultad de modificarlos, aumentarlos, disminuirlos, suprimirlos e indicar qué sujetos o bienes quedan exentos de su pago y la proporción de la exención (sentencias C-393 de 1996 y C-1261 de 2005).

Frente a las exenciones tributarias, al Congreso de la República le está prohibido establecer beneficios de los impuestos de las entidades territoriales. Esto no quiere decir que el legislador queda excluido de establecer reglas para definir o delimitar el alcance de los tributos territoriales, pues las entidades territoriales tienen autonomía, pero no es absoluta. (Corte Constitucional, Sentencia C-587 de 2014). El Consejo de Estado, en una Sentencia del 10 de julio de 2014, con radicado 18823, indicó que las entidades territoriales tienen la potestad plena para conceder y regular los beneficios tributarios en relación con los impuestos de su propiedad y reiteró que dicha atribución debe consultar criterios de proporcionalidad y razonabilidad.

Estos criterios permiten armonizar e interpretar derechos fundamentales cuando están en colisión (Cárdenas Gracia, 2014, p. 65). La Corte Constitucional indicó que el principio de proporcionalidad busca que la medida no solo tenga un fundamento legal, sino que con su aplicación no se vean afectados los intereses de otras personas o entidades religiosas, aunque dicha afectación sea en un grado mínimo (Corte Constitucional, Sentencia C-022 de 1996). Como lo planteó Prieto (2012) “los concejos podrán conceder a las instituciones religiosas exenciones de los impuestos y contribuciones de carácter local en condiciones de igualdad para todas las confesiones e iglesias”. Las corporaciones públicas deben otorgar los mismos beneficios de conformidad con los artículos 13 y 19 de la Constitución Política de 1991, los cuales indican que todos recibirán el mismo trato de las autoridades sin ninguna discriminación por razones de religión.

La validez de las exenciones tributarias o beneficios tributarios está orientada hacia varios propósitos, entre otros, el fortalecimiento patrimonial de empresas, de entidades que brindan servicios de gran sensibilidad social; el aumento de la inversión en sectores altamente vinculados con la generación de empleo masivo y, en general, a una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país (Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001). Los beneficios tributarios que otorgue el Congreso de la República están condicionados a que se encuentren justificados y, así las cosas, no se pueden tachar de inconstitucionales por el solo hecho de que no se amplían dichos beneficios a otros sectores (Corte Constitucional, Sentencia C-333 de 2017).

Respecto a las entidades religiosas, tenemos que, en la Sentencia C-027 de 1993, la Corte Constitucional declaró la constitucionalidad del artículo XXIV de la Ley 20 de 1974 e indicó que, a través de una ley, no se pueden conceder exenciones tributarias de los impuestos que corresponden a las entidades territoriales y que los inmuebles de la Iglesia Católica Apostólica y Romana tendrán exención tributaria en los términos del artículo XXIV del concordato. Con el propósito de mantener la igualdad entre los distintos credos religiosos, la Corte Constitucional extendió el beneficio tributario a todas las entidades religiosas tales como las iglesias cristianas, evangélicas, musulmanas, judías, budistas, entre otras, siempre y cuando los inmuebles estén destinados a fines espirituales y pastorales y que cuenten con su respectiva personería jurídica.

La Corte Constitucional, en la Sentencia T-700 de 2003, se analizó qué sucedería si se imponen impuestos a los lugares de culto, así:

Al gravarse la propiedad sobre los lugares de culto se está afectando la posibilidad que tienen quienes lo profesan de difundirlo, y de sus fieles para practicar los ritos. Esta afectación, por supuesto, está permitida por el ordenamiento jurídico, en la medida en que tiene como propósito atender los gastos del Estado, permitiéndole cumplir sus cometidos. En esa medida, las exenciones de las cargas tributarias que recaen sobre los lugares de culto son incentivos para la profesión de las creencias religiosas de las respectivas iglesias.

Esta interpretación es oportuna y se ajusta al marco normativo, pues las entidades religiosas no tienen ánimo de lucro y como se indicó anteriormente, su objeto es social, no lucrativo.

Ya fue señalado que los concejos distritales o municipales tienen la competencia para establecer contribuciones y, entre ellas, encontramos los impuestos a los inmuebles. Los distritos o municipios tienen la autonomía para hacer efectivos los tributos o dejarlos de aplicar. Como lo indica el parágrafo del artículo 7 de la Ley 133 de 1991, los concejos municipales podrán conceder exenciones tributarias de los impuestos locales en condiciones de igualdad para todas las religiones. Esto no quiere decir que los concejos estén obligados a conceder exenciones de manera automática a las entidades religiosas. Los concejos tienen la potestad de conceder o no las exenciones tributarias a iniciativa del alcalde (Corte Constitucional, Sentencia C- 088 de 1994).

El Consejo de Estado, en una Sentencia del 14 de mayo de 2015, radicado interno 20785, indicó que los concejos pueden conceder exenciones tributarias a las entidades religiosas pero en los acuerdos distritales o municipales deberán especificar las condiciones y requisitos para otorgar las exenciones tributarias y, entre estas condiciones, se encuentra que las exenciones tributarias no pueden exceder de diez años de conformidad con el artículo 38 de la Ley 14 de 1983. Además, aclaró que las exenciones tributarias a los inmuebles de propiedad de las entidades religiosas pueden ser totales o parciales. Esto obedece a la realidad de la propiedad, la cual debe ser verificada por la respectiva administración distrital o municipal mediante inspección ocular, y así, determinar si el predio puede ser exento totalmente o solo un porcentaje.

El párrafo del artículo 7 de la Ley Estatutaria 133 de 1994 indica que los concejos podrán conceder a las entidades religiosas exenciones de los impuestos y contribuciones de carácter local en condiciones de igualdad, sin limitación alguna en el tiempo. El Consejo de Estado trae a colación lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley 14 de 1983, subrogado por el artículo 258 del Decreto-Ley 1333 de 1986, el cual indica que los municipios solo podrán otorgar exenciones tributarias por plazo limitado y no podrán exceder de diez años. Todo de conformidad con los planes de desarrollo municipal.

El Consejo de Estado, al parecer, desconoce que las leyes estatutarias tienen una jerarquía superior a las leyes ordinarias como lo indicó la Corte Constitucional en la Sentencia C-748 de 2011. El tribunal señaló que las “leyes estatutarias constituyen un tipo de leyes de especial jerarquía”. Con base en criterios hermenéuticos señaló que, i) según el criterio jerárquico, la norma superior, es decir, la ley estatutaria prima o prevalece sobre la inferior, para este caso decreto-ley; ii) a partir del criterio cronológico, reconoce la prevalencia de la norma posterior sobre la anterior; y, iii) de acuerdo con el criterio de especialidad, la norma especial prima sobre la general. Por lo tanto, las exenciones tributarias que otorgan los concejos distritales o municipales a las entidades religiosas no deberían limitarse a un plazo máximo de diez años. Así pasa con los beneficios tributarios que otorga el Congreso de la República, los cuales no se limitan en el tiempo.

2.3 Análisis del impuesto a la sobretasa ambiental respecto de entidades religiosas

La sobretasa ambiental en Colombia comenzó a cobrarse a partir de 1954 con el propósito de financiar a la Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca, el cual fue unificado a nivel nacional por el artículo 317 de la Constitución Política de 1991 (Jaramillo Lemos y Villa Posada, 2003, p. 112). Las corporaciones autónomas regionales y las áreas metropolitanas son entidades de carácter público y, dentro de sus funciones, tienen a cargo la conservación, preservación, uso y manejo del medio ambiente. Los recursos recaudados por este impuesto deben ser invertidos en proyectos de protección o restauración del medio ambiente con el propósito de prevenir efectos adversos que puedan afectar los recursos naturales de los colombianos.

El artículo 44 de la Ley 99 de 1993 hizo referencia al cobro de la sobretasa ambiental, el cual es un impuesto ligado al impuesto predial que cobran las autoridades locales con autorización de los concejos distritales o municipales. Estos deben de fijar, por acuerdo distrital o municipal, la tarifa que se debe cobrar a cada inmueble, la cual deberá ser establecida entre el 1.5% y 2.5% sobre el avalúo del inmueble que sirve de base para liquidar el impuesto. Lo recaudado por los distritos o municipios deberá ser transferido a las corporaciones autónomas regionales y a las áreas metropolitanas que correspondan a su jurisdicción.

Cendales Silva (2022) indica que el impuesto a la sobretasa ambiental es como un impuesto directo porque grava la propiedad y no permite establecer diferencias entre los contribuyentes. Representa un impuesto constante y no varía por la obtención de ingresos. Este gravamen tiene carácter de renta nacional; por lo tanto, es el Congreso de la República el que debe especificar las condiciones y requisitos para otorgar un tratamiento preferencial que debe tramitarse mediante ley. Como lo indicó el Consejo de Estado en una Sentencia del 18 de abril de 2018, con radicado 05001-23-33-000-2017-02286-01(AC), las corporaciones autónomas regionales y las áreas metropolitanas carecen de competencia para otorgar exenciones tributarias a favor de las confesiones.

A la fecha, no existe regulación sobre las exenciones tributarias de la sobretasa ambiental a favor de las entidades religiosas. El artículo XXIV del Concordato no especificó

cuáles tributos quedaban exentos y esto abrió la posibilidad para que la Iglesia Católica Apostólica y Romana estuviera exenta del impuesto a la sobretasa ambiental de manera automática. Por esto, la Corte Constitucional, en la Sentencia T-621 de 2014, consideró viable inaplicar el artículo 44 de la Ley 99 de 1993 a través de la excepción de inconstitucionalidad y exhortó al Gobierno Nacional y al Congreso de la República para que garanticen el trato igual.

Como se ha expuesto en este capítulo, las entidades religiosas, registradas ante el Ministerio del Interior, pueden recibir beneficios tributarios y, especialmente, de los impuestos que recaigan sobre sus propiedades siempre que tales predios estén destinados al culto. Para que puedan tener beneficios tributarios es necesario que las corporaciones públicas concedan las exenciones tributarias que sean de su competencia, siempre y cuando la iniciativa provenga del Gobierno Nacional, departamental, municipal o distrital, dependiendo de si la renta es de carácter nacional, departamental, municipal o distrital. Dichas exenciones pueden otorgarse de manera indefinida siempre y cuando la actividad de culto se mantenga en el tiempo. Las corporaciones públicas deben tener en cuenta, al momento de otorgar los beneficios tributarios, los criterios de proporcionalidad y razonabilidad, que se traducen en que todas reciban un mismo trato, sin discriminación por razones de religión.

Capítulo III

3. Principio de igualdad de trato en la aplicación de la exención de la sobretasa ambiental

El principio de igualdad de trato a las entidades religiosas lo encontramos en los artículos 13 y 19 de la Constitución Política de 1991, los cuales indican que las personas y entidades religiosas son libres e iguales ante la ley. Además, significan que todos recibirán el mismo trato por parte de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, sin ninguna discriminación por razones de religión, opinión política o filosófica, entre otros. El constituyente no se quedó con la sola enunciación de estos derechos, sino que le impuso una obligación al Estado de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, debiendo este adoptar medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El propósito de este capítulo es evaluar el alcance de la igualdad de trato entre entidades religiosas frente a la exención de la sobretasa ambiental que recaudan los municipios y se transfieren a las corporaciones autónomas regionales y a las áreas metropolitanas. Con tal fin, el texto se divide en dos partes: la primera hace un análisis jurisprudencial de algunas decisiones que la Corte Constitucional ha adoptado en beneficio de las no católicas apostólicas y romanas sobre las exenciones tributarias a la sobretasa ambiental. Así, se examinan las condiciones del trato igualitario a la luz de las reglas jurisprudenciales definidas en la Sentencia C-027 de 1993 de la Corte Constitucional, en el artículo XXIV de la Ley 20 de 1974 y en el artículo 44 de la Ley 99 de 1993.

En la segunda parte se evalúa el alcance del principio de igualdad tributaria para determinar si normativamente hay factores de transgresión por parte de las corporaciones autónomas regionales y de las áreas metropolitanas cuando las entidades religiosas no acceden a las exenciones tributarias pese a que la Corte Constitucional ha indicado que se debe aplicar la exención tributaria en igualdad de condiciones. En estos términos, se presenta un análisis detallado sobre el trato que existe en la aplicación de las exenciones tributarias por parte de las entidades territoriales y, al mismo tiempo, se abordan eventuales obstáculos que existen para las entidades religiosas en el otorgamiento de estos beneficios.

3.1. Pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre el principio de igualdad de trato entre las entidades religiosas en la aplicación de la exención del impuesto a la sobretasa ambiental

En el artículo 241 constitucional se confió a la Corte Constitucional la tarea de velar por la integridad y supremacía de la Constitución Política de 1991. Por tanto, se le otorgaron competencias para interpretar las disposiciones que conforman la carta suprema y para realizar la verificación formal y material de las normas legales a la luz de la constitución. La interpretación de la constitución es una actividad encaminada a traducir contenidos constitucionales que vinculan a todos los poderes públicos (Celis Vela, 2021), incluyendo a los órganos judiciales que no pueden apartarse de la interpretación constitucional que realiza la Corte Constitucional. El artículo 4 constitucional dispuso que, “en caso de incompatibilidad entre la constitución y la ley, se aplicaran las disposiciones constitucionales”. Esto justifica no solo el modelo de control concentrado y abstracto de constitucionalidad, sino el control difuso y concreto que está encomendado a todos los jueces.

Pulido-Ortiz (2011) indica que el control abstracto de constitucionalidad permite que los jueces definan la constitucionalidad de las normas desligándose de situaciones fácticas específicas y el control concreto de constitucionalidad faculta a los jueces para analizar la constitucionalidad de casos a partir de los contenidos constitucionales. Si existe una solución constitucionalmente no aceptable, el juez puede apartarse para asegurar la justicia del caso concreto en consonancia con los mandatos constitucionales. En el artículo 86 de la Constitución Política de 1991 se contempla la acción de tutela como un instrumento que permite que las personas reclamen ante los jueces la protección inmediata de los derechos constitucionales cuando estos resulten vulnerados por la acción u omisión de las autoridades públicas. La atención de la tutela tiene un trato preferente por parte de los jueces.

Los jueces, a través de la acción de tutela, pueden remediar las vulneraciones de los derechos fundamentales realizadas por cualquiera de los poderes públicos o de particulares, e incluso, pueden anular algunas decisiones judiciales (Aragón-Reyes, 2021, p. 18). Por ello, la jurisprudencia constitucional representa una valiosa fuente de información para detectar el

alcance que tiene la protección de los derechos en Colombia. Por esta razón, se hace un análisis jurisprudencial de decisiones que la Corte Constitucional ha adoptado en beneficio de las no católicas. En síntesis, se estudia el alcance que tiene la Constitución y la interpretación que ha realizado la Corte Constitucional sobre las actuaciones de las entidades administrativas que, con apariencia de legalidad, afectan derechos fundamentales.

La Corte Constitucional, en la Sentencia C-027 de 1993, declaró la constitucionalidad del artículo XXIV de la Ley 20 de 1974 e indicó que los inmuebles de la Iglesia Católica Apostólica y Romana tendrán derecho a la exención tributaria en los términos del mencionado artículo. Además, extendió este beneficio tributario a las demás entidades religiosas como iglesias cristianas, evangélicas, musulmanas, judías, budistas, entre otras, siempre y cuando los inmuebles estén destinados a fines espirituales y pastorales que cuenten con su respectiva personería jurídica. Esta decisión la tomó la Corte con el propósito de mantener una igualdad entre los distintos credos religiosos en el tratamiento tributario, es decir, la Corte extendió “no los privilegios, como sí, los derechos y libertades que se desprenden del contenido de tan fundamental derecho” (Nieto Martínez, 2005, p. 269).

En la Sentencia T-269 de 2001, la Corte Constitucional se pronunció sobre la tutela interpuesta por un ministro de la Iglesia Cristiana Pentecostal por cuanto la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga resolvió negativamente la solicitud de exoneración del pago a la sobretasa ambiental a la Iglesia Cristiana Pentecostal de Colombia. Dicha entidad también indicó que la Ley 99 de 1993 no trajo consigo exenciones, ni facultó a la Corporación Autónoma Regional para otorgarlas. Por último, en su respuesta resaltó que la Ley 20 de 1974 sólo era aplicable a la Iglesia Católica Apostólica y Romana y, por lo tanto, se trataba de la única entidad religiosa con el derecho a gozar de la exención tributaria del impuesto a la sobretasa ambiental.

Por el motivo anterior, el ministro Luis Ernesto Franco Montañez interpuso acción de tutela al considerar que existe un trato discriminatorio y violatorio del derecho a la igualdad. El Juzgado Quinto Penal de Circuito de Bucaramanga negó las peticiones de la tutela e indicó que la Corporación Autónoma Regional actuó de conformidad con la Ley 20 de 1974, pues no podían otorgarse dichas exenciones a otras entidades. Aunque la Corte negó la tutela porque el ministro no estaba legitimado por activa para representar a la Iglesia Cristiana

Pentecostal de Colombia, ni autorizado para representarla, la Corte reiteró el criterio de igualdad de las distintas entidades religiosas frente a la ley. En efecto, exhortó al Congreso de la República para que creara un marco jurídico que asegure la igualdad de todas las confesiones.

En la Sentencia T-621 de 2014, la Corte Constitucional se pronunció, en sede de revisión, sobre la tutela interpuesta por Mario Ríos Jiménez, actuando en representación de la Iglesia Cristiana Ministerios El Dios Altísimo, al considerar que la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga le vulneró el derecho a la igualdad y a la libertad religiosa al haberle negado la exención tributaria a la sobretasa ambiental. Además, señaló que los predios excluidos de dicho impuesto son los de la Iglesia Católica Apostólica y Romana de conformidad con el artículo XXIV de la Ley 20 de 1974 y que, en consecuencia, no era viable otorgar exenciones tributarias a otras entidades religiosas.

En el problema jurídico, la Corte indicó que determinaría si existe vulneración de los derechos de igualdad y libertad religiosa de la Iglesia Cristiana Ministerios El Dios Altísimo al no ser exonerada, en ese momento, del pago del impuesto a la sobretasa ambiental. Esto, a pesar de que la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga no era la encargada de conceder exenciones. La Corte Constitucional no encontró ajustada a la Constitución Política de 1991 la decisión de la mencionada Corporación ya que dejaba en desventaja a las demás. La decisión resultó contraria no solo al artículo 4 constitucional el cual indica que, “en todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”, sino al precepto de igualdad consagrado en los artículos 13 y 19 la carta.

En tal sentido, la Corte Constitucional consideró viable inaplicar el artículo 44 de la Ley 99 de 1993 a través de la excepción de inconstitucionalidad al vulnerar la constitución vigente y no existir regulación que garantice la igualdad entre las entidades religiosas. Nuevamente exhortó al Gobierno Nacional y al Congreso de la República para que garanticen el trato igual. También ordenó a la Corporación Autónoma Regional para la Defensa de la Meseta de Bucaramanga eximir a la Iglesia Cristiana Ministerios El Dios Altísimo del pago del impuesto a la sobretasa ambiental hasta tanto se expida una ley que desarrolle la igualdad de las iglesias legalmente constituidas con relación a este gravamen.

La Corte Constitucional, en la Sentencia T-642 de 2016, se pronunció en sede de revisión sobre la causa promovida por el apoderado de la Iglesia Cruzada Cristiana contra la Corporación Autónoma Regional del Canal del Dique y la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena. La iglesia consideró que se le estaba violando el derecho a la igualdad y a la libertad religiosa por haberse negado la exoneración tributaria de la sobretasa ambiental de los años 2002 al 2015 a la casa pastoral y al templo de la Iglesia Cruzada Cristiana. La Corporación mencionada argumentó que no era posible eximir a ninguna entidad religiosa del pago de la sobretasa ambiental, pues para que esto fuera posible era necesario tramitar una ley, la cual otorgara exenciones tributarias a las entidades religiosas.

El juez de primera instancia amparó el derecho a la igualdad de la iglesia Cruzada Cristiana y, por lo tanto, ordenó a la Corporación Autónoma Regional del Canal del Dique eximir a la Iglesia Cruzada Cristiana del pago del impuesto a la sobretasa ambiental. Pero en segunda instancia, la Sala Penal del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Cartagena revocó la sentencia del juez de primera instancia e indicó que la acción de tutela no era el mecanismo judicial idóneo para resolver esta controversia. Además, señaló que no se había acreditado la existencia de un perjuicio irremediable que permitiera el uso excepcional del medio judicial e invitó a la entidad religiosa a acudir a la jurisdicción contenciosa administrativa para resolver dicha controversia.

En el marco del caso anteriormente señalado, la Corte revisó la procedibilidad de la acción de tutela contra actos administrativos e indicó que esta es procedente excepcionalmente porque busca la protección efectiva de los derechos fundamentales y, en cada caso, se debe valorar su viabilidad o no. No basta con la existencia del medio ordinario de defensa judicial, sino que le corresponde a los jueces establecer si el medio de defensa existente es idóneo y eficaz y si ofrece la misma protección que la acción de tutela. Además, se debe determinar la posible ocurrencia de un perjuicio irremediable que afecte los derechos fundamentales y, cuando el medio de control existente no resulte idóneo o eficaz para la protección de los derechos fundamentales, se justifica en la imposibilidad de recibir una protección efectiva, cierta y real por otra vía.

La Corte Constitucional también precisó que la acción de tutela es procedente contra los actos administrativos i) cuando la actuación administrativa desconoce los derechos

fundamentales y ii) cuando los medios judiciales ordinarios no resultan idóneos o se está ante la inminencia de un perjuicio irremediable. En estos supuestos la acción de tutela es procedente como mecanismo transitorio con el propósito de contrarrestar los efectos inconstitucionales del acto administrativo. En el caso puntual, la Corte indicó que, pese a la existencia de otro mecanismo de defensa judicial como lo es el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, es procedente la acción de tutela por las circunstancias especiales de quienes invocan el amparo constitucional.

Nuevamente, la Corte reiteró las pautas jurisprudenciales sobre la igualdad tributaria de las entidades religiosas. Señaló que la Constitución Política de 1991, en su artículo 19, consagró el derecho a la igualdad de trato y prohibió la discriminación religiosa no solo en el ámbito personal, sino en el colectivo. Las múltiples confesiones pueden acceder a los mismos beneficios tributarios por parte del Estado colombiano o de las entidades territoriales. Las sentencias T-621 de 2014 y T-073 de 2016 siguen el precedente constitucional que extendió la exoneración del pago de la sobretasa ambiental a otras iglesias y confesiones distintas a la Iglesia Católica Apostólica y Romana respecto del inmueble de funcionamiento de la iglesia.

La Corte Constitucional, en la Sentencia T-642 de 2016, encontró que, frente a la identidad fáctica y jurídica, era procedente la aplicación del precedente constitucional. Esto debido a que sí existía un trato diferencial que dejaba en situación de desigualdad a la Iglesia Cruzada Cristiana en relación con la Iglesia Católica Apostólica y Romana, la cual recibe el beneficio tributario del no pago de la sobretasa ambiental. La Corte ordenó que se eximiera del pago de la sobretasa ambiental al Templo y a la Casa Pastoral de la Iglesia Cruzada Cristiana con el propósito de salvaguardar el principio de igualdad. Además, reiteró que dicho beneficio se debe otorgar hasta tanto el legislador determine si todas las entidades religiosas deben de pagar el mencionado tributo o si, por el contrario, son beneficiarias de su exención.

En el año 2018, una vez más, la Corte Constitucional se pronunció en la Sentencia T-197 de 2018 en el caso de la Iglesia Cristiana Los Testigos de Jehová contra la Corporación Autónoma Regional del Quindío. Esto, debido a que la iglesia en el año 2017 le había solicitado al municipio de Armenia la exención tributaria del impuesto predial unificado. Dicha solicitud fue resuelta por el Director del Departamento Administrativo de Hacienda

del municipio de Armenia en la cual se le indicó a la Iglesia que se le exoneraba del pago del impuesto predial a varios inmuebles de propiedad de la Iglesia entre el primero de enero y el 31 de diciembre de 2017. Pero el municipio no le extendió el beneficio al pago de la sobretasa ambiental por considerar que estos ingresos son propios de la Corporación Autónoma Regional del Quindío y el municipio es mero recaudador.

La Iglesia Cristiana Los Testigos de Jehová solicitó a la Corporación Autónoma Regional del Quindío la exención del pago de la sobretasa ambiental sobre los inmuebles de su propiedad en los cuales se practica su culto religioso. Dicha Corporación indicó que no tenía competencia para expedir el acto de exoneración de una contribución que hace parte de un impuesto de carácter municipal. Por lo tanto, la Iglesia Cristiana de Los Testigos de Jehová interpuso acción de tutela para que se le protegiera el derecho fundamental a la igualdad y libertad de cultos vulnerados por la Corporación Autónoma Regional del Quindío.

El juez de primera instancia negó el amparo solicitado por la Iglesia Cristiana Los Testigos de Jehová por considerar que no existió desigualdad en materia tributaria por cuanto ninguna iglesia distinta a la Iglesia Católica Apostólica y Romana estaba exenta del pago de la sobretasa ambiental. Dicha decisión fue impugnada por la Iglesia y la Sala de Decisión Penal del Tribunal Superior del Distrito Judicial de Armenia revocó la decisión de primera instancia por considerar que se estaba vulnerando el derecho a la igualdad por cuanto no se aplicaba dicho beneficio con el mismo rasero que se aplicaba para la Iglesia Católica Apostólica y Romana, situación que evidencia un tratamiento desigual injustificado que transgrede la Constitución.

La Corte Constitucional señaló varios pronunciamientos que ha adoptado desde 1993, en los cuales ha declarado exequibles tratos favorables a la Iglesia Católica Apostólica y Romana por considerar que son aplicables en las mismas condiciones a otros credos religiosos con el propósito de mantener el principio de igualdad. Además, indicó que la Corporación Autónoma Regional del Quindío violó el derecho a la igualdad al negar la exención del pago de la sobretasa ambiental y reprochó la decisión del juez de primera instancia y señaló que el hecho de que sólo la Iglesia Católica Apostólica y Romana sea beneficiaria es la demostración de un trato desigual injustificado hacia esta entidad religiosa. La Corporación Autónoma Regional del Quindío desconoció el principio de igualdad entre

las diversas iglesias y confesiones; por lo tanto, advirtió que la Iglesia Cristiana de Los Testigos de Jehová debería de quedar exenta del pago de la sobretasa ambiental.

En el Auto 1308 de 2022, correspondiente al expediente T-8.715.402, se observa que la Iglesia del Dios Vivo presentó solicitud ante la Secretaría de Hacienda del municipio de Barrancabermeja con el propósito de que se le otorgará la exención del impuesto predial y de la sobretasa ambiental al inmueble de su propiedad destinada a actividades de naturaleza religiosa. La Secretaría de Hacienda respondió dicha solicitud e indicó que el inmueble quedaría excluido de declarar y pagar el impuesto predial unificado, pero respecto a la sobretasa ambiental señaló que no tiene competencia para pronunciarse sobre dicha solicitud porque no puede disponer, establecer u otorgar exclusiones sobre recursos que son de propiedad de la Corporación Autónoma de Santander. Además, advirtió a la Iglesia que debía tramitar dicha solicitud ante la Corporación Autónoma de Santander.

Posteriormente, la Iglesia del Dios Vivo presentó la solicitud ante la Corporación Autónoma de Santander, a lo que le respondieron que el competente para otorgar la exoneración de la sobretasa ambiental le correspondía al municipio de Barrancabermeja quien es el encargado de su recaudo. Por esta razón, la entidad religiosa interpuso la acción de tutela contra la Corporación Autónoma de Santander por considerar que es un acto discriminatorio porque dicho beneficio ha sido otorgado en favor de otras iglesias como la católica. En la Sentencia de única instancia, el juez penal declaró improcedente la acción de tutela por ausencia del cumplimiento del requisito de subsidiariedad. En esta oportunidad la Corte Constitucional, no se pronunció sobre el particular porque decretó la nulidad y dejó sin efectos todos los actos realizados en este proceso, salvo las pruebas recaudadas, las cuales conservaron su validez.

Como se ha expuesto, la Corte Constitucional se ha pronunciado de manera clara y ha indicado que todas las entidades religiosas con personería jurídica gozan de los mismos beneficios y así salvaguardar el principio a la igualdad religiosa contemplado en la Constitución Política de 1991. Además, ha reiterado en su jurisprudencia que ninguna entidad religiosa puede recibir un trato preferencial por parte de las autoridades públicas de orden nacional, departamental, distrital o municipal (sentencias T-269 de 01; T-621 de 2014; T-073 de 2016; T-642 de 2016; T-197 de 2018). La jurisprudencia ha sido pacífica en señalar que

una determinada religión no puede recibir un tratamiento privilegiado por parte del Estado (Albarracín-Sánchez, 2019). Pero como se observó en los hechos de las tutelas reconstruidas, algunas entidades públicas desconocen los precedentes constitucionales y vulneran el derecho a la igualdad religiosa contemplado en el artículo 19 superior.

3.2. Alcance de la igualdad de trato entre entidades religiosas frente a la exención de la sobretasa ambiental

En la Constitución Política de 1991, en los artículos 13 y 19, se contempló el derecho a que todas las personas y las entidades religiosas sean iguales ante la ley. La función administrativa debe desarrollarse con fundamento en el principio de igualdad (artículo 209 ibidem). El principio de igualdad tiene un carácter indeterminado, es decir, no indica qué medidas están prohibidas y, por esto, a la Corte Constitucional le corresponde establecer, si un determinado trato diferenciado está prohibido, ordenado o permitido (Bernal, 2006, p. 219). La Corte Constitucional es la encargada de velar por la protección de todos los ciudadanos y de las confesiones, especialmente sobre aquellos grupos minoritarios en aras de promover condiciones para que la igualdad sea real y efectiva en Colombia.

Como lo entiende la Comisión Interamericana de Derechos Humanos (2019), la igualdad y no discriminación es un principio rector, un derecho fundamental y una garantía, la cual impacta los demás derechos consagrados a nivel interno e internacional. Toda situación que, por considerar condiciones de inferioridad para un determinado grupo, lleve a distinciones, exclusiones, restricciones o preferencias que se basen en motivos como la religión, la raza, el color, el idioma, la opinión política, entre otros, afecta el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos humanos y libertades fundamentales de todas las personas (p. 13). Este principio exige de las autoridades el deber de dar un trato igual a las personas o entidades que se encuentren en circunstancias iguales o no idénticas (Carmona Cuenca, 1994, p. 280).

Suárez Varón (2006) indica que la Corte ha admitido que es legítimo un trato diferente, pero bajo ciertos requisitos. La desigualdad se presenta cuando, sin fundamentos objetivos, razonables y justos, el Estado otorga preferencias o establece discriminaciones entre las personas que se encuentran en un nivel equiparable desde el punto de vista fáctico

(p. 71). El derecho a la igualdad no significa uniformidad, pues es importante tener en cuenta las diversas situaciones que pudiesen existir y, en ocasiones, está justificado recibir un tratamiento jurídico distinto. Pero una entidad religiosa debe gozar del mismo trato específico si se dan las mismas circunstancias (Prieto, 2012, p. 304). A la luz de los mandatos constitucionales, la Corte Constitucional determina si un trato está prohibido, ordenado o permitido (Bernal, 2006).

Una determinada religión no puede recibir un tratamiento privilegiado de parte del Estado, pues tales entidades son iguales ante la constitución y la ley, sin importar el número de creyentes (Lascano, 2019, p. 26). En este sentido, “se trata de una igualdad de derecho, o igualdad por nivelación o equiparación, con el fin de preservar el pluralismo y proteger a las minorías religiosas” (Corte Constitucional, Sentencia C-350 de 1994. La igualdad religiosa, en la práctica, ha sido desarrollada jurisprudencialmente por la Corte Constitucional, la cual fijó un precedente para resolver disputas jurídicas sobre el reconocimiento equitativo en temas tributarios respecto del tratamiento preferencial concedido a la Iglesia Católica Apostólica y Romana por la Ley 20 de 1974.

La Corte Constitucional, en la Sentencia T-123 de 1995, indicó que el principio de igualdad se vulnera si se otorga un trato desigual a quienes se hallan en la misma situación, sin mediar una justificación objetiva y razonable. Esto no solo aplica cuando los jueces se apartan de los precedentes jurisprudenciales de las altas cortes –Corte Constitucional, Corte Suprema de Justicia, Consejo de Estado y Consejo Superior de la Judicatura–, sino para la administración pública. Los órganos administrativos que ejecutan normas están vinculados al precepto de igual aplicación del derecho y, en caso de apartarse de los precedentes jurisprudenciales, están obligados a exponer de una manera clara los fundamentos jurídicos que justifican su decisión. Ninguna entidad de la administración puede dar un tratamiento menos favorable a una u otra iglesia en términos tributarios, más allá de que el legislador no haya promulgado normas en este aspecto.

Las corporaciones autónomas regionales no conceden la exoneración del pago del impuesto de la sobretasa ambiental a las entidades religiosas diferentes de la Iglesia Católica Apostólica y Romana. A estas les corresponde realizar solicitudes y, en muchas ocasiones, deben elevar la solicitud de exoneración del impuesto de la sobretasa ambiental a las

corporaciones autónomas regionales o a las áreas metropolitanas. Además, acuden a la acción de tutela o a los jueces de lo contencioso administrativo para dirimir el asunto en cuestión como sucedió, entre otros, con la Iglesia de los Testigos de Jehová que interpusieron una acción de tutela contra la Corporación Autónoma Regional del Guavio. Esta fue la manera viable para que dicha entidad concediera la exoneración del pago de la sobretasa ambiental a los inmuebles de propiedad de la Iglesia de los Testigos de Jehová a través de la resolución N° 880 del 1 de noviembre de 2017.

La manera como está siendo aplicada la norma genera un trato desigual e injustificado por parte de las corporaciones autónomas regionales respecto de las entidades no católicas imponiéndoles unas cargas adicionales que no tiene la Iglesia Católica Apostólica y Romana lo cual destaca la posición privilegiada de esta entidad por parte del Estado colombiano. Al no aplicarse la exención en igualdad de condiciones para todas las entidades religiosas podríamos indicar que no se cumple con los principios que fundamentan el sistema tributario respecto de la equidad y se deja de lado lo definido por la Corte Constitucional. Por ello, las diferentes confesiones quedan obligadas a interponer acciones constitucionales para que les sea reconocida la exención tributaria por parte de la entidad correspondiente.

Como se indicó anteriormente, a partir de los pronunciamientos de la Corte Constitucional, las propiedades de la Iglesia Católica Apostólica y Romana son exoneradas del pago de la sobretasa ambiental de manera automática. Sin embargo, las otras confesiones no gozan de la misma igualdad de trato. Aunque la Corte Constitucional las haya nivelado con la Iglesia Católica Apostólica y Romana con el propósito de mantener la igualdad entre los distintos credos religiosos, persisten barreras para extender los beneficios fiscales a todas las confesiones sobre las propiedades que están destinadas a fines espirituales o pastorales. Y Por estas razones, las corporaciones autónomas regionales deberían de aplicar el precedente constitucional y otorgar la exoneración del pago de la sobretasa ambiental a los inmuebles de las entidades religiosas reconocidas por Ministerio del Interior, que estén destinados a actividades de naturaleza religiosa.

La manera como las corporaciones autónomas regionales están aplicando la exención tributaria a la sobretasa ambiental genera un trato desigual entre tales entidades y, como está concebida la Ley 20 de 1974, permite que los jueces de la República interpreten que el

artículo XXIV solo es aplicable a la Iglesia Católica Apostólica y Romana, y no es extensivo a las demás. La Corte Constitucional ha exhortado al Congreso de la República para crear un marco jurídico que asegure la igualdad de todas las confesiones y, por falta de voluntad política, el Congreso de la República no lo ha hecho. Si este órgano expide una norma donde se modifique el diseño institucional y se indique que los beneficios que tiene la Iglesia Católica Apostólica y Romana pueden ser otorgados en las mismas condiciones a las demás confesiones, se evitarían actuaciones o imposiciones arbitrarias que comprometan el derecho a la igualdad de trato por parte de las entidades gubernamentales.

Al no contar con una normatividad clara para que todas las entidades religiosas puedan gozar de los mismos beneficios, se genera incertidumbre y, por esto, las corporaciones autónomas regionales, encargadas de conceder la exoneración del pago de la sobretasa ambiental a los inmuebles dedicados al culto que sean de propiedad de las confesiones que cuenten con personería jurídica reconocida por el Ministerio del Interior, no otorgan dicho beneficio en igualdad de condiciones. En general, se sustentan en que la Ley no los facultó para otorgar dichos beneficios tributarios a las diferentes entidades religiosas desconociendo que se dan las mismas circunstancias atendiendo a que todas las confesiones e iglesias son igualmente libres ante la ley.

Conclusiones

El Estado colombiano no es indiferente ante los sentimientos religiosos, por el contrario, desde la promulgación de la Constitución Política de 1991, el constituyente indicó que la libertad religiosa y de cultos en Colombia es un derecho fundamental y, además, le ordenó al Estado garantizar la protección de las diferentes confesiones permitiendo que estas puedan recibir el mismo trato, es decir, gozar de los mismos derechos sin ninguna discriminación. El Estado colombiano ha adoptado y garantizado, en sus diferentes estamentos jurídicos, el derecho a la libertad religiosa y de cultos, avalando que cualquier persona pueda creer o no en un ser supremo y que pueda practicar su creencia de manera individual y/o colectiva.

A través del Ministerio del Interior, el Estado otorga la personería jurídica a las entidades religiosas que voluntariamente la soliciten y, así, puedan ser sujetos de derechos y de obligaciones. En el mismo sentido, pueden adquirir, enajenar y administrar libremente los bienes muebles e inmuebles incluyendo el patrimonio artístico y cultural que hayan creado, tienen autonomía para expedir sus reglamentos según la fe que practiquen y están facultadas para solicitar y recibir donaciones financieras. Además, tienen la posibilidad de celebrar tratados internacionales o convenios de derecho público interno pudiendo celebrar matrimonios con efectos civiles; asimismo pueden fundar, organizar y dirigir centros de educación a cualquier nivel e incluso suscribir contratos con instituciones públicas que desarrollen programas educativos de asistencia espiritual y pastoral. Esto, permitiendo que tales entidades realicen su labor social y espiritual de manera visible y organizada.

El hecho de que una entidad religiosa haya celebrado tratados internacionales o convenios de derecho público interno no quiere decir que las demás estén excluidas de gozar de los mismos derechos o beneficios que se les reconoce a estas por parte del Estado. La Iglesia Católica Apostólica y Romana tiene varios beneficios tributarios donde la exoneran del pago de la sobretasa ambiental y de los demás impuestos que recaigan sobre las propiedades de la Iglesia. Así se estableció en el artículo XXIV de la Ley 20 de 1974. Pero la falta de una Ley que fije unos criterios generales y un procedimiento para que se les reconozca a las diferentes entidades religiosas con personería jurídica los mismos beneficios tributarios vulnera el derecho a la igualdad de trato porque permite que las corporaciones

autónomas regionales o a las áreas metropolitanas interpreten el artículo XXIV e impidan que dicho beneficio se extienda de manera automática a las demás.

En la actualidad no se ha promulgado una ley que especifique que los beneficios tributarios que el Estado le otorga a una determinada entidad religiosa deban ser extendidos a las demás entidades garantizando la igualdad de trato. Como lo ha indicado la Corte Constitucional desde el año 1993, cuando extendió los derechos a las demás entidades religiosas, todas deben gozar del mismo derecho y trato con el propósito de mantener el derecho a la igualdad. El principio de igualdad impide un trato desigual entre quienes se hallan en las mismas condiciones para evitar imposiciones arbitrarias por parte de las entidades gubernamentales.

Las corporaciones autónomas regionales y las áreas metropolitanas se han separado del precedente constitucional y siguen utilizando el mismo argumento, indicando que la única entidad religiosa que puede gozar de la exención tributaria del impuesto a la sobretasa ambiental es la Iglesia Católica Apostólica y Romana. En su criterio, la Ley 99 de 1993 no los facultó para otorgar dichos beneficios a las demás. La Corte Constitucional, desde el año 2014, ha indicado que se inaplicaría el impuesto a la sobretasa ambiental, porque el no otorgamiento de dicho beneficio a las diferentes entidades religiosas vulnera el derecho a la igualdad consagrado en la constitución y deja en desventaja a las demás. Por tanto, tales entidades se ven obligadas a interponer acciones de tutela para que les sea reconocida la exención tributaria.

Es imperioso que las corporaciones autónomas regionales o las áreas metropolitanas apliquen el precedente constitucional y no les impongan cargas injustificadas e innecesarias a las entidades religiosas diferentes a la Iglesia Católica Apostólica y Romana al momento de aplicarles la excepción tributaria del impuesto a la sobretasa ambiental en igualdad de condiciones y no sigan cometiendo actos discriminatorios. Las autoridades ambientales deben aplicar los principios en que se fundamenta el sistema tributario en el ordenamiento jurídico: la imposición y el cobro de algún impuesto debe ser equitativo. De no ser equitativo, implicaría, no solo la acumulación de actuaciones arbitrarias, sino la imposición de requerimientos que comprometen derechos fundamentales como lo indicó la Corte Constitucional.

Al realizar el análisis de las sentencias reconstruidas por la Corte Constitucional en sede de revisión, se observa que a las entidades religiosas les han vulnerado el derecho a la igualdad tributaria por la inadecuada interpretación por parte de las entidades ambientales y de los jueces en todos los niveles. Las diferentes entidades ambientales deben tener en cuenta los criterios de proporcionalidad y razonabilidad al momento de resolver una solicitud de excepción de la sobretasa ambiental. Además, no se debe perder de vista que las exenciones tributarias pueden otorgarse de manera indefinida siempre y cuando la actividad de culto se mantenga en el tiempo. Las entidades religiosas están obligadas a indicarle al Ministerio del Interior los lugares de culto y, al tener esta información, podría compartirla con las diferentes autoridades ambientales para que estas otorguen la exención tributaria a todas las demás de manera automática, mientras el lugar de culto se mantenga en el tiempo.

Referencias

- Acuña Bohórquez, J. (2009). El Principio de Igualdad en la Legislación Procesal Colombiana. [Tesis de pregrado, Universidad Libre].
<https://hdl.handle.net/10901/6850>
- Albarracín Sánchez, L.J. (2019). Las Prácticas religiosas en la jurisprudencia constitucional colombiana. [Tesis de Maestría, Universidad Católica de Colombia].
<https://hdl.handle.net/10983/24151>
- Aragón-Reyes, M. (2021). Significado y función de la Corte Constitucional en los 30 años de vigencia de la Constitución de Colombia. *Revista derecho del Estado*, (50), 11-41.
<https://doi.org/10.18601/01229893.n50.02>
- Ballesteros, M. y Rivera, H. (2017). Caracterización del régimen tributario para los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas en Colombia versus los lineamientos a nivel internacional. [Tesis de pregrado, Universidad del Valle].
<http://hdl.handle.net/10893/17263>
- Bernal, C. (2006). El derecho de los derechos. Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales. Universidad Externado de Colombia.
- Cárdenas Gracia, J. (2014). Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad. *Boletín mexicano de derecho comparado*. 47(139), 65-100.
[http://dx.doi.org/10.1016/S0041-8633\(14\)70501-0](http://dx.doi.org/10.1016/S0041-8633(14)70501-0)
- Cárdenas, R. y Romero, E. (2012). Laicidad del Estado ¿Hay una separación definitiva entre la iglesia católica y el Estado colombiano? *Novum Jus*, 6(1), 43-68.
<https://hdl.handle.net/10983/16721>
- Carmona Cuenca, E. (1994). El principio de igualdad material en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *revista de estudios políticos* Núm. 84 Pág. 265-286.
<https://www.cepc.gob.es/sites/default/files/2021-12/16875repne084259.pdf>

Celis Vela, D. (2021). La tesis sobre la especificidad de la interpretación constitucional. *International Journal of Constitutional Law*, 19(4), 1261-1290. <https://doi.org/10.1093/icon/moab104>

Cendales Silva, L. C. (2022). El porcentaje y sobretasa ambiental como un tributo de libre destinación de las corporaciones ambientales. [Tesis de especialización, Universidad Santo Tomás]. <http://hdl.handle.net/11634/44109>

Comisión Interamericana de Derechos Humanos, Compendio sobre la igualdad y no discriminación. Estándares Interamericanos. [Archivo PDF]. <https://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/Compendio-IgualdadNoDiscriminacion.pdf>

Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Decisión del 27 de julio de 2022. Rad. 11001-03-06-000-2022-00125-00 [CP Óscar Darío Amaya Navas] [https://consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/258/11001-03-06-000-2022-00125-00\(CL0001\).pdf](https://consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/258/11001-03-06-000-2022-00125-00(CL0001).pdf)

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de mayo de 2015. Radicación [05001-23-33-000-2017-02286-01](#) [MP Rocío Araújo Oñate]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta. Sentencia del 18 de abril de 2018. Radicación 25000-23-27-000-2012-00370-01(20785) [MP Martha Teresa Briceño De Valencia].

Corporación Autónoma Regional del Guavio, Resolución del 01 de noviembre de 2017. Número 880. <https://www.corpoguavio.gov.co/LinkClick.aspx?fileticket=ZSmbUudvQ2M%3d&portalid=0>

Corte Constitucional, Auto 1308 de 2022 [MP Hernán Correa Cardozo].

Corte Constitucional, Sentencia C- 088 de 1994. [MP Fabio Morón Díaz].

Corte Constitucional, Sentencia C- 088 de 2022. [MP Antonio José Lizarazo Ocampo]

Corte Constitucional, Sentencia C-022 de 1996. [MP Carlos Gaviria Díaz].

Corte Constitucional, Sentencia C-027 de 1993 [MP Simón Rodríguez Rodríguez].

Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001. [MP Jaime Araujo Rentería].

Corte Constitucional, Sentencia C-1261 de 2005. [MP Manuel José Cepeda Espinosa].

Corte Constitucional, Sentencia C-132 de 2020. [MP José Fernando Reyes Cuartas].

Corte Constitucional, Sentencia C-152 de 2003. [MP Manuel José Cepeda Espinosa].

Corte Constitucional, Sentencia C-333 de 2017. [MP Iván Humberto Escrucería Mayolo].

Corte Constitucional, Sentencia C-350 de 1994 [MP Alejandro Martínez Caballero].

Corte Constitucional, Sentencia C-393 de 1996. [MP Carlos Gaviria Díaz].

Corte Constitucional, Sentencia C-587 de 2014. [MP Luis Guillermo Guerrero Pérez].

Corte Constitucional, Sentencia C-604 de 2000. [MP Carlos Gaviria Díaz].

Corte Constitucional, Sentencia C-748 de 2011. [MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub].

Corte Constitucional, Sentencia C-817 de 2011. [MP Luis Ernesto Vargas Silva].

Corte Constitucional, Sentencia T- 269 de 2001. [MP Manuel José Cepeda Espinosa].

Corte Constitucional, Sentencia T-073 de 2016. [MP Alberto Rojas Ríos].

Corte Constitucional, Sentencia T-123 de 1995 [MP Eduardo Cifuentes Muñoz].

Corte Constitucional, Sentencia T-197 de 2018. [MP Gloria Stella Ortiz Delgado].

Corte Constitucional, Sentencia T-200 de 1995. [MP José Gregorio Hernández Galindo].

Corte Constitucional, Sentencia T-621 de 2014. [MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub].

- Corte Constitucional, Sentencia T-621 de 2014. [MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub].
- Corte Constitucional, Sentencia T-642 de 2016. [MP Luis Ernesto Vargas Silva].
- Corte Constitucional, Sentencia T-700 de 2003. [MP Rodrigo Escobar Gil].
- Corte Constitucional, Sentencia T-832 de 2011. [MP Juan Carlos Henao Pérez].
- Courtis, C. (2009). El juego de los juristas. Ensayo de caracterización de la dogmática jurídica. En C. Courtis (Ed.). *Observar la ley. Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica*. Trotta.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Adición del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018 entidades sin ánimo de lucro y donaciones del 29 de octubre de 2018. Radicado 1363. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_1363_2018.htm
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Concepto General Unificado del 27 de abril de 2018. Radicado 100202208-481. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_000481_2018.htm
- Echeverri, A. (2022). Contribuciones a la discusión sobre libertad y educación religiosas en Colombia, un país que afirma ser laico. *Forum. Revista Departamento de Ciencia Política*, (21), 166–197. <https://doi.org/10.15446/frdcp.n21.90905>
- Escobar Delgado, R. A. (2017). El derecho a la libertad religiosa y de cultos en Colombia: Evolución en la jurisprudencia constitucional 1991-2015. *Prolegómenos*, 20(39), 125-138. <https://doi.org/10.18359/prole.2727>
- Giraldo Calvache, L., Forero Mendoza, C. A. (2018). La exención tributaria de los cultos religiosos en Colombia. [Trabajo de grado, Universidad Autónoma Latinoamericana]. <http://repository.unaula.edu.co:8080/jspui/handle/123456789/261>
- Hoyos Castañeda, I. M. (1993). *La libertad religiosa en la Constitución de 1991*. Temis.

- Jaramillo Lemos, C. y Villa Posada, M. (2003). La sobretasa ambiental al Impuesto Predial: Una propuesta de análisis desde la política ambiental y la hacienda pública. *Ecos de Economía*, 07(17), 109-129. <http://hdl.handle.net/10784/15598>
- Lascano, K. (2019). Aplicación del principio de neutralidad estatal e igualdad religiosa en la Constitución Política colombiana de 1991. [Tesis de Maestría, Universidad Externado de Colombia]. <https://bdigital.uexternado.edu.co/handle/001/2790>
- Martínez Posada, J. E. Torregrosa Jiménez, N. E., Reyes Sánchez. G.M., Jiménez Hurtado. J. L., Torres Serrano. J. M., Torregrosa Jiménez. R. (2020). Libertad religiosa, de culto y de conciencia en la política pública de Bogotá. *Revista Republicana*, (29), 129-148. <https://doi.org/10.21017/rev.repub.2020.v29.a90>
- Ministerio del Interior, Concepto del 08 de enero de 2019. Radicado EXTMI18-52616. <https://personeriasiglesiascolombia.com.co/wp-content/uploads/2022/03/Diferencia-entre-filial-y-personeria-juridica-extendida-3.pdf>
- Ministerio del Interior, Concepto del 29 de agosto de 2018. Radicado EXTMI18-13292. <https://personeriasiglesiascolombia.com.co/wp-content/uploads/2022/03/Entidades-religiosas-con-caracter-de-entidades-sin-animo-de-lucro-2.pdf>
- Ministerio del Interior, Resolución 2118 del 7 de diciembre de 2021. https://www.mininterior.gov.co/wp-content/uploads/2022/08/resolucion_2118_del_7_de_diciembre_de_2021.pdf
- Nieto Martínez, L. (2005). El derecho a la libertad religiosa y de cultos en la legislación colombiana. [Tesis de pregrado, Pontificia Universidad Javeriana]. <https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/55405/TESIS%2013.pdf?sequence=1>
- Prieto, V. (2012). Reconocimiento jurídico de las entidades religiosas en el derecho colombiano: Análisis crítico de la ley estatutaria de libertad religiosa. *Revista Dikaion*, 21(1), 285-314. <http://hdl.handle.net/10818/13582>

Pulido-Ortiz, F. E. (2011). Control constitucional abstracto, concreto, maximalista y minimalista. *Prolegómenos*, 14(27), 165–180. <https://doi.org/10.18359/prole.2411>

Romero Pérez, X. L. (2012). La libertad religiosa en el Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos (Análisis comparativo con el ordenamiento jurídico colombiano). *Revista Derecho del Estado*, (29), 215-232. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derest/article/view/3297>

Suárez Varón, M.L. (2006). El principio de igualdad en la Constitución de y la Jurisprudencia constitucional. Biblioteca Jurídica Diké.