

DERECHO A LA LIBERTAD DE CULTOS: ¿ES LEGÍTIMA LA EXTENSIÓN DE UN IMPUESTO QUE AFECTA A ENTIDADES RELIGIOSAS?

ANGIE PAOLA MEDINA LÓPEZ*

Recibido: 17 de mayo de 2020. Aceptado: 9 de junio de 2020.

RESUMEN

Las entidades religiosas están exentas de impuestos, lo cual incentiva su uso para evadir los tributos que conlleva usar otras figuras jurídicas, verbigracia: societarias. Por eso, se analiza si la medida consistente en la extensión de un impuesto que afecta a las entidades religiosas es violatoria del derecho fundamental a la libertad de cultos. Para ello, se realizará revisión de literatura, jurisprudencia y normatividad sobre el tema. Luego, se aplicará la teoría de Alexy para concretar el núcleo esencial del derecho fundamental desde las posiciones jurídicas derivadas de la norma y, determinar si éste se vulnera al imponer la medida. Se muestra que la medida es legítima, razonable y proporcional pero genera un obstáculo leve a los titulares del derecho.

PALABRAS CLAVE

Derecho fundamental, libertad de cultos, impuesto, entidades religiosas, teoría de Alexy, análisis de ponderación.

* Abogada y economista de la Universidad de Los Andes. Contacto: angiemedina.pl@gmail.com

RIGHT TO FREEDOM OF RELIGION: IS THE EXTENSION OF A TAX AFFECTING RELIGIOUS ENTITIES ILLEGITIMATE?

ANGIE PAOLA MEDINA LÓPEZ*

Received: may 17, 2020. Accepted: june 9, 2020.

ABSTRACT

Religious entities are tax-exempt, which encourages their use to evade the taxes that come with using other legal figures, i.e. corporate. Therefore, it is analyzed if the measure consisting in the extension of a tax that affects religious entities is a violation of the fundamental right to freedom of worship. To this end, a review of literature, jurisprudence and regulations on the subject will be carried out. Then, Alexy's Theory will be applied to specify the essential core of the fundamental right from the legal positions derived from the norm and, to determine if it is violated when the measure is imposed. It is shown that the measure is legitimate, reasonable and proportional but it generates a slight obstacle to the right- holders.

KEY WORDS

Fundamental right, freedom of worship, tax, religious entities, Alexy's theory, weighting analysis.

* Lawyer and economist from Universidad de los Andes. E-mail: angiemedina.pl@gmail.com

INTRODUCCIÓN

En Colombia, la Dirección de Asuntos Religiosos del Ministerio de Interior es el organismo encargado de otorgar reconocimiento y facilitar el trámite para la constitución de una entidad religiosa, de acuerdo con la Ley 133 de 1994⁰¹ y el Decreto 1066 de 2015⁰², ya que por medio de la página web se puede solicitar gratuitamente el certificado de existencia y representación legal. Esto ha permitido acceder con gran facilidad e inmediatez al régimen de personería jurídica especial y sobre todo a la extensión de los efectos jurídicos que derivan de esta figura. Los beneficios son la exención del impuesto predial, impuesto a la renta, impuesto a la riqueza, impuesto de IVA; en últimas, exención de todo tipo de impuesto.

Este organismo proporciona los datos de todas las entidades religiosas que se han registrado entre 1995 y 2017. A partir de estos se ha podido evidenciar que durante los últimos ocho años existió un aumento significativo y sin control en los registros públicos de estas entidades. La gráfica 1 muestra el número de entidades religiosas registradas cada año durante dicho periodo. Se puede afirmar que el promedio de registros en los años 90's fue de 144 entidades, para la primera década del siglo XXI el promedio fue de 152 entidades religiosas, mientras que para los años posteriores al 2010, el promedio fue de 578 registros. El total de registros realizados ante el Ministerio de Interior ha sido de 6447 entidades hasta el 2017 y de acuerdo con la tendencia creciente en los datos, se puede inferir que hasta el día de hoy este número ya fue superado.

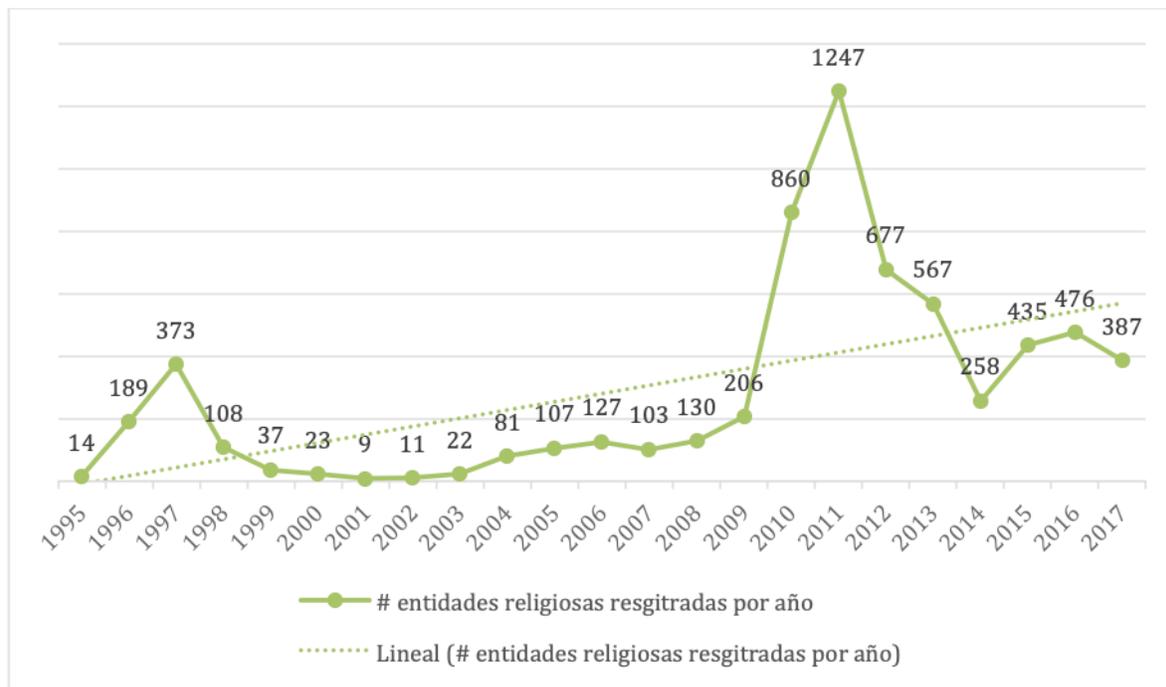
Una situación paralela se presenta, en otros países, en Japón, por ejemplo, han surgido alrededor de 400 movimientos religiosos y en China, a raíz de la represión política existen nuevas religiones

01 Ley 133 de 1994, 23 de mayo de 1994. Derecho a la Libertad Religiosa y de Cultos, reconocido en el artículo 19 de la Constitución Política de Colombia. *Diario oficial* 41369.

02 Decreto 1066 de 2015, 26 de mayo de 2015. Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo del Interior. *Diario oficial* 49523.

que superan los 50 millones de feligreses⁰³. De esta forma, se puede afirmar que este fenómeno no es solamente a nivel local, por el contrario, se ha expandido alrededor del mundo por el surgimiento de “nuevas religiones” o “movimientos religiosos” como consecuencia de las formas de vida y el pluralismo de visiones del mundo.

Gráfica 1. Registro de Entidades Religiosas en Colombia, 1995-2017.



Fuente: Elaboración propia con datos públicos de la dirección de Asuntos Religiosos del Ministerio de Interior.

Existen opiniones⁰⁴ que expresan que esta figura ha sido usada para evadir impuestos, en particular, aquellos que se derivan de usar figuras societarias, personas jurídicas o naturales. No obstante, es importante señalar que estos beneficios se conceden desde el momento en que la República de Colombia celebró con la Santa Sede el Concordato en 1973. Desde esta época se les otorgó a la iglesia Católica la exención del impuesto sobre las propiedades destinadas al culto, educación o beneficencia, con el argumento de que estas confesiones tienen un fin y objeto social de aportar al bien común y el desarrollo integral de la comunidad nacional⁰⁵. Por años fue innegable el alcance y el poder que ha tenido

03 Jürgen Habermas, *El resurgimiento de la Religión, ¿un reto para la autocomprensión de la modernidad?*, *Diánoia* 53, no. 60 (2008): 6.

<http://search.ebscohost.com.ezproxyegre.uniandes.edu.co:8888/login.aspx?direct=true&db=fua&AN=32767204&lang=es&site=ehost-live>.

04 Ricardo Bonilla et al., *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público* (Bogotá: Fedesarrollo, 2016), edición en PDF, 223-224.

05 Ley 20 de 1974, 18 de diciembre de 1974. Concordato y el Protocolo Final entre la República de Colombia y la Santa Sede. *Diario oficial* 34234.

la religión católica, apostólica y romana en la nación, en su capacidad de control social y movilización política⁰⁶, lo cual, incluso, se encontraba amparado en el artículo 38 de la Constitución de 1886⁰⁷. En la actualidad la exención de los impuestos no solo se aplica a las iglesias, sino que se extiende, en virtud del principio de igualdad, a todas aquellas entidades religiosas reconocidas por el ente competente.

La obligación de las entidades religiosas de presentar la declaración de ingresos y patrimonio⁰⁸ ha permitido evidenciar lo que poseen. Esto ha generado una discusión sobre la falta de control sobre el patrimonio y la evidente acumulación de riquezas. Frente al tema, los expertos y el Gobierno han debatido sobre la necesidad de presentar reformas tributarias estructurales con el fin de extender los impuestos a este tipo de figuras jurídicas⁰⁹. A pesar del esfuerzo y explicación sobre la importancia del tema, esta reforma no ha tenido éxito. Se presenta, entonces, una dicotomía entre quienes apoyan la extensión de los impuestos a estas entidades y quienes afirman que con esta medida se llegaría a vulnerar derechos fundamentales.

En ese orden de ideas, por un lado, los que están a favor argumentan: primero, la proliferación de las entidades religiosas por la falta de control y verificación de los requisitos para obtener la personería jurídica especial¹⁰. Segundo, los informes de la DIAN muestran que, para el año 2017, las entidades religiosas declararon un patrimonio bruto de \$14.4 billones de pesos, un patrimonio líquido de \$13 billones de pesos y un ingreso bruto de \$5.4 billones de pesos. En ese sentido, bajo el supuesto de que éstas sí pagan impuestos, para ese año el Gobierno Nacional pudo haber recaudado máximo \$1.6 billones de pesos¹¹. Tercero, siguiendo el discurso de Jürgen Habermas, es innegable la instrumentalización política de la religión¹² en la sociedad ya que estas pueden “influir en la opinión pública y en la formación de la voluntad por medio de contribuciones relevantes (que pueden o no resultar

06 Beltrán Cely, William Mauricio. *Pluralización Religiosa y Cambio: Social En Colombia*. Theologica Xaveriana 63, no. 175 (June 1, 2013): 57-85. <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edssci&AN=edssci.S0120.36492013000100003&lang=es&site=eds-live&scope=site>.

07 Constitución Política de Colombia de 1886, artículo 38. La Religión Católica, Apostólica, Romana, es la de la Nación; los Poderes públicos la protegerán y harán que sea respetada como esencial elemento del orden social. Se entiende que la Iglesia Católica no es ni será oficial, y conservará su independencia.

08 Decreto 624 de 1989, 30 de marzo de 1989. Estatuto tributario de los impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Diario oficial* 38756.

09 Bonilla et al., *Comisión de expertos*, 224.

10 Bonilla et al., *Comisión de expertos*, 223-225.

11 Melissa Velázquez, ¿Deben pagar impuestos las iglesias? Así está el panorama en América Latina, CNN Latinoamérica, 20 de octubre de 2016, acceso el 24 de mayo de 2019, <https://cnnespanol.cnn.com/2016/10/20/deben-pagar-impuestos-las-iglesias-asi-esta-el-panorama-en-america-latina/>; Iván Torres, ¿Cuánto recibiría el país si las iglesias pagarán impuestos?, Portafolio, 16 de noviembre de 2018, acceso el 24 de mayo de 2019, <https://www.portafolio.co/economia/iglesias-con-un-patrimonio-de-14-4-billones-y-libres-de-impuestos-523418>

12 Jürgen Habermas, *Religion in the Public Sphere*. European Journal of Philosophy 14 (1): 1-15 URL <http://search.ebscohost.com.ezproxyegre.uniandes.edu.co:8888/login.aspx?direct=true&db=pif&AN=PHL2086352&lang=es&site=ehost-live>.

convincentes) dentro de los debates en curso¹³. De esta forma, las entidades religiosas al representar las comunidades como agentes de desarrollo social y político; logran influenciar sobre sus feligreses con el objetivo de promover masas que inciden en temas de índole nacional, *v. gr.*, proceso de paz, educación básica, política, entre otros; sin la necesidad de acogerse a las reglas de la democracia como pagar impuestos¹⁴.

Por otro lado, los que no están de acuerdo con la imposición de un impuesto a las entidades religiosas argumentan que, primero, las entidades religiosas se sostienen con las limosnas, los diezmos o las donaciones que sus miembros les otorgan, y cobrar un impuesto sobre estos ingresos implicaría una doble tributación. En otras palabras, si una persona gana un salario, se le cobra el impuesto correspondiente y luego ésta decide que una proporción de su salario será entregado a la iglesia, entonces cobrar un porcentaje sobre esa donación implicaría una doble imposición¹⁵. Este argumento es el mismo establecido por la Corte Constitucional, en sentencia C-027 de 1993¹⁶, para la exención tributaria a las propiedades de las entidades religiosas. Segundo, afirman que varias congregaciones no tienen recursos, ni propiedades para sostenerse, que incluso un pastor no cuenta con un salario mínimo fijo y, por tal razón, no cuentan con seguridad social¹⁷.

Si bien cada posición tiene argumentos válidos para apoyar o no el cobro de un impuesto a las entidades religiosas, estos no son suficientes. Lo anterior se debe a que su objetivo y análisis no corresponden a determinar si la extensión de un impuesto afecta los derechos fundamentales de las personas y las entidades religiosas. Este tipo de decisiones o cambios en la regulación tributaria requieren un estudio de carácter objetivo, en vez de basarse en elementos subjetivos, apreciaciones u opiniones.

La investigación se centrará en responder si la extensión de un impuesto a las entidades religiosas en Colombia afecta a sus feligreses, en particular, si ésta vulnera el ejercicio y puesta en práctica de su derecho fundamental a libertad de cultos. Se usará una metodología teórica, con la cual se pretende realizar una revisión de literatura sobre el tema, recopilar la jurisprudencia de la Corte Constitucional y exponer la normatividad que regula la materia.

13 Habermas, *El resurgimiento de la Religión*, 7.

14 Bonilla et al., *Comisión de expertos*, 227; Stefany Castaño, *Iglesias, libres de impuestos, pero activas en política*, El Espectador, 16 de octubre de 2016, acceso el 40 de mayo de 2019, <https://www.elspectador.com/noticias/economia/colombia-se-crea-promedio-una-iglesia-diaria-y-ninguna-articulo-660708>

15 Velázquez, ¿Deben pagar impuestos las iglesias?.

16 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-027 del 5 de febrero de 1993. Magistrado ponente: Dr. Simón Rodríguez Rodríguez.

17 Andrea Forero, *Entre 15 y 20 iglesias son registradas cada semana en Colombia*. El Tiempo, 5 de octubre de 2013, acceso el 26 de mayo 2019, <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-13103493>

Para ello es necesario primero, definir el derecho fundamental a la libertad de cultos y la diferencia que hay entre este y el derecho a la libertad religiosa. Segundo, explicar la teoría de Alexy, la cual permitirá realizar un acercamiento concreto a la estructura del derecho en un plano práctico dentro de una sociedad democrática y un Estado social de derecho. Tercero, explicar el contenido y los alcances de los impuestos que teóricamente gravarían a las entidades religiosas, el impuesto predial y el impuesto del IVA. Cuarto, la teoría de Alexy y un juicio de proporcionalidad permitirán determinar si un impuesto genera una limitación o prohíbe el ejercicio y puesta en práctica del derecho a la libertad de cultos. Por último, se concluye que la extensión de un impuesto a las entidades religiosas sí generan un obstáculo en el ejercicio del derecho a la libertad de cultos, pero este no es lo suficientemente agresivo para afirmar que se vulnera el derecho de los seres humanos.

RELIGIÓN Y CULTO

La religión y el culto son palabras que suelen confundirse y usarse como equivalentes, pero son conceptos que, en su esencia, son distintos. Por eso es relevante para este estudio dejar claro y definido que comprende cada concepto y cuál es su diferencia. En ese sentido, la religión se considera, “un hecho humano, individual o colectivo, que tiene como sujeto al hombre que mira hacia algo que considera [superior] santo o sagrado; y para las religiones histórico reveladas o religiones superiores ese algo es primaria y formalmente Dios”¹⁸.

Se puede entender por culto lo siguiente,

Acto y actitud con los que se expresan la admiración y la aceptación (amor) que despierta un ser superior. Si el culto es un conjunto de prácticas externas relacionadas con la disposición que la persona tiene frente a la divinidad y a los asuntos relacionados, entonces resulta claro que tales prácticas forman parte de un más amplio sistema dentro del cual se integran y hayan sentido: la religión. El culto no es cosa distinta que una forma de practicar o de profesar la religión¹⁹.

Frente al tema, la Corte Constitucional, en sentencia C-088 de 1994, reconoció el fenómeno de las religiones en la historia de las sociedades y el sentido de esta palabra afirmando que abarca “conjunto de creencias o dogmas acerca de la divinidad, de sentimientos de veneración y de temor hacia ella, de

18 David Lara Corredor y Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá), Facultad de Teología, *Cultos y libertad de cultos: Marco jurídico del derecho fundamental de la libertad de cultos, constitución política de Colombia de 1991* (Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana. Vice Rectoría Académica, 2004), 35.

19 Carlos Lozano Bedoya, *Persona, religión y estado: Reflexiones sobre el derecho a la libertad religiosa*. (Bogotá: Defensoría del Pueblo, 1995), 72.

normas morales para la conducta individual y social y de prácticas rituales, principalmente de oración y el sacrificio para el culto”²⁰.

Del mismo modo, Lara²¹ establece que la religión es un hecho social, un sistema total que está integrado por creencias, prácticas, devociones, comportamientos e instituciones, considerados los subsistemas. De esta forma, los elementos esenciales de una religión son un sistema de creencias o doctrina; una comunidad que confiesa profesa y difunde; prácticas normadas desde la creencia; actos culticos o simbólicos. Respecto al culto manifiesta que este se encuentra dentro del hecho religioso, el cual es un conjunto de actos y ceremonias que rinden homenaje a algo que es considerado divino o sagrado.

Según estas definiciones, se puede afirmar que ambos términos involucran la adoración, por parte del ser humano, a algo considerado superior, divino o sagrado. La religión es la convicción de varios ideales o doctrina sobre algo sagrado, mientras que el culto es la exteriorización o acción que permite demostrar la creencia en esos ideales o doctrina. En otras palabras, la religión es un elemento interno del ser humano, una decisión interna de elegir y creer en eso que eligió; mientras que el culto es una forma de demostración de aquello interno, de lo que el ser humano eligió.

A nivel normativo se tiene que la Constitución Política de 1991, en su artículo 19, reconoce el derecho a la libertad religiosa y el derecho a la libertad de cultos. El texto es el siguiente: “Se 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”. Este apartado separa textualmente la libertad de cultos de la libertad religiosa y hace énfasis en que las personas son las que tienen derecho sobre este último aspecto, la religión.

Es preciso explicar qué se entiende por libertad, pues este es un término que tiene distintas vertientes y para el objeto de estudio es preciso comprender la libertad individual o personal y la libertad interior. Lozano afirma entonces que la libertad es “una esfera de autonomía dentro de la cual el ser humano puede actuar con inmunidad de coacción”²². La libertad individual es aquella condición de los seres humanos en la que son dueños de sus actos, quienes pueden elegir, actuar o abstenerse de hacerlo sin la coacción de terceros. La libertad interior se refiere a que una persona se guía en sus acciones por su propia voluntad, por su razón y permanente convicción en vez de guiarse por sus impulsos y circunstancias momentáneas. La primera libertad es limitada, no es absoluta, y su límite es la dimen-

20 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-088 del 3 de marzo de 1994. Magistrado ponente: Dr. Fabio Morón Díaz.

21 Lara Corredor y Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá), *Cultos y libertad de cultos*, 33.

22 Lozano Bedoya, *Persona, religión y estado*, 39.

sión social, los derechos de los demás. La segunda libertad es absoluta y no hay justificación para su intromisión; su límite es la influencia de emociones temporales, debilidad moral o intelectual del mismo ser humano²³. Estas dos libertades tienden a confundirse, pero mientras la libertad individual se materializa por su exteriorización; la libertad interior es, como su nombre lo dice, interior al ser humano.

El derecho a la libertad religiosa y libertad de cultos tienen carácter de derecho humano fundamental a nivel nacional e internacional. En materia internacional, los instrumentos jurídicos reconocidos por Colombia, que hacen parte del bloque de constitucionalidad, de acuerdo con el artículo 93 de la Constitución Política de Colombia, y aquellos vigentes en el derecho internacional relevantes para el objeto de estudio son los siguientes:

- Declaración Universal de Derechos Humanos, artículo 18: Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión; este derecho incluye la libertad de cambiar de religión o de creencia, así como la libertad de manifestar su religión o su creencia, individual y colectivamente, tanto en público como en privado, por la enseñanza, la práctica, el culto y la observancia.
- Pacto Interamericano de Derechos Civiles y Políticos, artículo 18: Libertad de pensamiento, conciencia y religión.
- Convención Americana de Derechos Humanos, artículo 12: 1. Toda persona tiene derecho a la libertad de conciencia y de religión. Este derecho implica la libertad de conservar su religión o sus creencias, o de cambiar de religión o de creencias, así como la libertad de profesar y divulgar su religión o sus creencias, individual o colectivamente, tanto en público como en privado. 2. Nadie puede ser objeto de medidas restrictivas que puedan menoscabar la libertad de conservar su religión o sus creencias o de cambiar de religión o de creencias. 3. La libertad de manifestar la propia religión y las propias creencias está sujeta únicamente a las limitaciones prescritas por la ley y que sean necesarias para proteger la seguridad, el orden, la salud o la moral públicos o los derechos o libertades de los demás. 4. Los padres, y en su caso los tutores, tienen derecho a que sus hijos o pupilos reciban la educación religiosa y moral que esté de acuerdo con sus propias convicciones.
- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, artículo 3: Toda persona tiene el derecho de profesar libremente una creencia religiosa y de manifestarla y practicarla en público y en privado.
- Declaración sobre la eliminación de todas las formas de intolerancia y discriminación fundadas en la religión o las convicciones, artículo 1: 1. Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión. Este derecho incluye la libertad de tener una religión o cualesquiera

23 Friedrich August von Hayek, *Los fundamentos de la libertad* (Madrid: Unión Editora, 1975), 26.

convicciones de su elección, así como la libertad de manifestar su religión o sus convicciones individual o colectivamente, tanto en público como en privado, mediante el culto, la observancia, la práctica y la enseñanza. 2. Nadie será objeto de coacción que pueda menoscabar su libertad de tener una religión o convicciones de su elección. 3. La libertad de manifestar la propia religión o las propias convicciones estará sujeta únicamente a las limitaciones que prescriba la ley y que sean necesarias para proteger la seguridad, el orden, la salud o la moral públicos o los derechos y libertades fundamentales de los demás.

- En Colombia con la vigencia de la Constitución Política de 1991, el constituyente consagró el derecho a la libertad religiosa y el derecho a la libertad de cultos. Lo más significativo fue que estipuló que el Estado no tiene ninguna religión oficial o estatal, es decir, este no profesa ninguna religión. Sin embargo, la Ley 133 de 1994²⁴ establece que el Estado no es ateo, agnóstico o indiferente ante los sentimientos religiosos de los ciudadanos, en otras palabras, el Estado no es indiferente en materia de protección del derecho fundamental a la libertad religiosa y de culto, pero si es indiferente en materia de creencias. De acuerdo con la sentencia C-088 de 1994²⁵, en la cual la Corte Constitucional realiza el control constitucional del Proyecto de Ley Estatutaria sobre el Derecho a la Libertad religiosa y de cultos, se discutió que lo importante para garantizar la libertad y el pluralismo religioso es necesario que las entidades públicas y políticas no tengan preferencia alguna en materia religiosa. Por eso el Estado respeta las creencias de todas las personas y debe preocuparse por proteger las libertades consagradas en estos derechos, por lo que no puede descuidar las condiciones que aseguren la vigencia y la primacía de los derechos inalienables de las personas.

De acuerdo con lo anterior, el Estado se concibe, en principio, como un Estado laico, no confesional y pluralista, obligado a no actuar o establecer disposiciones jurídicas que favorezcan o discriminen un credo. Esto tiene dos propósitos, por un lado, garantizar que toda persona goce plenamente del ejercicio de estos derechos y, por otro lado, garantizar la igualdad entre las entidades religiosas y de aquellos cultos que no pertenecen a los ideales de la religión católica, apostólica y romana, según la sentencia T-662 de 1999²⁶. Asimismo, estos derechos se han desarrollado y definido en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, teniendo en cuenta su relación estrecha y ligada con otros derechos fundamentales de la Constitución Política de 1991, *v. gr.*, a la vida, a la dignidad humana, a la igualdad, a la libertad de conciencia, a la libertad de expresión, entre otros, empero, no se entrará a analizar

24 Ley 133 de 1994, 23 de mayo de 1994. Derecho a la Libertad Religiosa y de Cultos, reconocido en el artículo 19 de la Constitución Política de Colombia. *Diario oficial* 41369.

25 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-088 del 3 de marzo de 1994. Magistrado ponente: Dr. Fabio Morón Díaz.

26 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-662 del 7 de septiembre de 1999. Magistrado ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero.

estas relaciones puesto que se sale de los objetivos previstos de esta investigación.

La jurisprudencia nacional ha definido los derechos fundamentales a la libertad de religión y a la libertad de cultos; y se ha pronunciado sobre las diferencias que hay entre estos. En ese orden, el derecho a la libertad religiosa se ha definido por la libre elección de un credo, una decisión personal e individual de cada ser humano de elegir qué ideales se adecuan a su ser, y por ende las adopta y cree en ellas o, por el contrario, elegir no creer en ninguna religión o ideal. Esto se complementa con la posibilidad de que cada persona puede profesar libremente su religión de forma privada y silenciosa, es decir, de forma individual, pero también de forma colectiva, por medio de actos públicos o externos asociados a sus convicciones, de acuerdo con la sentencia T-376 de 2006²⁷.

Siguiendo a Lozano²⁸, el derecho a la libertad religiosa es inherente a la persona, el cual no ampara una concepción de Dios, un conjunto de creencias o dogmas, sino la decisión de cada individuo de aceptar la existencia de algo sagrado (divino) o también la decisión de practicar una religión en la que la idea de Dios no existe, asimismo ampara la práctica de esta religión sin coacción de terceros, la no obligatoriedad de obrar en contra de su conciencia o creencias. De esta forma, la Corte Constitucional, en sentencia C-088 de 1994²⁹, establece que el núcleo esencial de este derecho se define por dos aspectos, el primero la sinceridad del creyente y su dependencia al dogma, es decir, el objeto de su decisión. El segundo aspecto definitivo de los elementos sagrados y normativos o morales, entendidos por el contenido de su objeto. Esto se traduce en, primero, la elección de un sistema o conjunto de creencias y segundo, el contenido o elementos de ese sistema.

Frente al derecho a la libertad de cultos, la Corte Constitucional en sentencias T-162 de 1994³⁰, T-462 de 1998³¹, T-972 de 1999³², afirmó que la norma suprema incorpora y garantiza la protección a la libertad de adoptar el culto religioso que cada persona prefiera, admitir las prácticas o rituales a través de los cuales la creencia se manifiesta de forma individual o colectiva y, de abstenerse de pertenecer a algún culto. No obstante, este derecho no es absoluto, ya que se encuentra limitado por el orden

27 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-376 del 18 de mayo de 2006. Magistrado ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

28 Lozano Bedoya, *Persona, religión y estado*, 46.

29 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-088 del 3 de marzo de 1994. Magistrado ponente: Dr. Fabio Morón Díaz.

30 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-162 del 24 de marzo de 1994. Magistrado ponente: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz.

31 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-462 del 3 de septiembre de 1998. Magistrado ponente: Dr. Alfredo Beltrán Sierra.

32 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-972 del 2 de diciembre de 1999. Magistrado ponente: Dr. Álvaro Tafur Galvis.

jurídico, el interés público y los derechos de los demás. Asimismo, la Corte expresó que la libertad de cultos se puede manifestar de diferentes formas a saber, profesar una religión, propagar ideas, hacer reuniones para practicar la adoración, rendir culto a sus parientes ya fallecidos, entre otros.

Se mencionó anteriormente que los términos religión y culto suelen usarse como equivalentes. Esto sucede también con el derecho a la libertad religiosa y derecho a la libertad de cultos ya que se suelen mencionar como un solo o único derecho y que el segundo no es autónomo, sino que hace parte integral del primero. Entonces, el derecho a la libertad de cultos,

“no es más que un aspecto de la libertad religiosa, el aspecto externo que se comprende en ella. No es, por tanto, un derecho autónomo. En efecto, como se ha dicho, la religión consiste en una relación personal con Dios, la cual se expresa exteriormente a través del culto público o privado; el culto, por su parte, es el conjunto de demostraciones exteriores presentados a Dios; luego, sin la relación con Dios, esto es sin religión, no se da un culto”³³.

Sin embargo, se considera que el culto no necesariamente implica la adoración a algo divino, sino que por el contrario y en concordancia con el principio de la libertad, este puede ocuparse de rituales o ceremonias que no son propiamente religiosas, ejemplo: sectas. Hay que entender que toda religión contiene un elemento de culto, pero esto no sucede a la inversa; un culto no siempre es una religión. Teniendo en cuenta esto, se puede dar un alcance más amplio a la libertad de cultos en razón a que “existen otros movimientos religiosos no propiamente religiones que merecen un tratamiento de igualdad [...] pues habría un referente más amplio como es la cultura”³⁴. En suma, entendiendo la libertad de cultos como el derecho a profesar y a difundir libremente, no sólo la religión sino todo aquello que el ser humano considere ser merecedor de honrar tributo.

La distinción en términos de límites entre el derecho a la libertad religiosa y el derecho a la libertad de cultos, radica en que el primero no tiene limitación alguna, ya que el individuo tiene el derecho a definir su fe independientemente del Estado, de terceros y libre de coacción; mientras que el segundo encuentra sus límites en la efectividad de los demás derechos fundamentales de las personas debido a que el derecho de actuar está sujeto a los intereses del Estado y la sociedad, el orden público por ejemplo. De esa forma, se puede afirmar que el derecho a la libertad religiosa (interno) es absoluto y el derecho a la libertad de cultos (externo) puede ser objeto de limitaciones³⁵.

33 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-972 del 2 de diciembre de 1999. Magistrado ponente: Dr. Álvaro Tafur Galvis.

34 Lara Corredor y Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá), *Cultos y libertad de cultos*, 44.

35 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-088 del 3 de marzo de 1994. Magistrado ponente: Dr. Fabio Morón Díaz; Lozano Bedoya, *Persona, religión y estado*, 54.

En cuanto a las garantías de las personas sobre estos derechos, para su desarrollo, no como manifestaciones del individuo (interna) sino de comunidades religiosas o comunidades de creyentes (externa), se puede constituir una entidad religiosa. Ésta deberá contar con persona jurídica especial que le permite adquirir derechos y obligaciones, así como de producir “efectos normativos, fiscales, civiles, subjetivos, personalísimos, de crédito, reales y de derecho público y de cooperación de la relación de las personas con aquellas en cuanto a determinadas manifestaciones de la libertad”³⁶. Estas organizaciones, que en principio son sociales, terminan siendo sujetos de derecho constituidos por una pluralidad de individuos jurídicamente organizados, que adquieren derechos cuando actúan representando a sus feligreses y su organización. El fin perseguido es el de profesar la religión o sistema de creencias correspondiente de forma colectiva, en la cual se permite realizar actos culticos o ritos de su fe.

Entonces se entiende que las entidades religiosas son titulares del derecho a la libertad religiosa y derecho a la libertad de cultos como sujeto colectivo, los cuales comprenden diferentes elementos consagrados en el artículo 7º de la Ley 133 de 1994³⁷, de igual forma, la Corte Constitucional sostiene que la norma les garantiza

“el derecho a regirse por sus propias normas, para honrar a la divinidad con culto público, para ayudar a sus miembros en el ejercicio de la vida religiosa y sostenerlos mediante la doctrina, así como para promover instituciones en las que sus seguidores colaboren con el fin de ordenar la propia vida según sus principios religiosos”³⁸.

En resumen, se puede sostener que el derecho a la libertad religiosa y libertad de cultos hace referencia a una actividad socialmente relevante y jurídicamente organizada. Actividad regulada que comprende un componente individual, elemento interior de la persona, y un componente colectivo, elemento exterior; mientras que el segundo puede ser objeto de limitación el primero no lo es. En ese sentido, el primer derecho no cuenta con un límite para su ejercicio; se da de forma absoluta ya que, la persona es libre de coacción y autónoma de elegir su dogma o creencias, obrar o abstenerse de hacerlo. El segundo derecho permite la manifestación de aquella elección por medio de los actos del culto o ritos que se realizan de forma individual o en comunidad al pertenecer a una entidad religiosa.

36 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-088 del 3 de marzo de 1994. Magistrado ponente: Dr. Fabio Morón Díaz.

37 Ley 133 de 1994, 23 de mayo de 1994. Derecho a la Libertad Religiosa y de Cultos, reconocido en el artículo 19 de la Constitución Política de Colombia. *Diario oficial* 41369.

38 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-430 del 11 de octubre de 1993. Magistrado ponente: Dr. Hernando Herrera Vergara; Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-662 del 7 de septiembre de 1999. Magistrado ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero.

Este último derecho no es absoluto y puede ser sujeto a limitación de acuerdo con los demás derechos de las personas, los intereses del Estado y de la sociedad. Por lo tanto, el Estado, por deber constitucional, está obligado a respetar la libertad religiosa y evidenciar su neutralidad frente a la elección de sus miembros, y deberá realizar todos los actos tendientes a garantizar estas libertades para proteger los derechos comprendidos de las personas tanto a nivel individual como colectivo.

Teniendo en cuenta lo anterior, no se incluirá el derecho a la libertad religiosa del individuo en la aplicación de la teoría de Alexy y bajo el supuesto de la extensión de los impuestos. Esto se debe a que el derecho a creer (interno) es absoluto, en el sentido que el individuo puede elegir su religión sin ninguna limitación o afectación. Por el contrario, el derecho de actuar y expresar la creencia, el derecho a la libertad de cultos puede estar sujeto a limitaciones, restricciones o prohibiciones cuando implica un peligro claro e inminente para otros, el orden público o intereses del Estado³⁹. Por este motivo, el análisis se centrará en el derecho fundamental a la libertad de cultos.

TEORÍA DE ROBERT ALEXY

Los derechos fundamentales se caracterizan por tener un núcleo esencial que contiene el mínimo de contenido que vincula e impone al legislador el deber de respetarlo. Esta definición identifica al derecho, lo diferencia de otros, de tal forma que sin el núcleo esencial deja de ser lo que es, lo convierte en otro derecho, le quita su esencia fundamental o se logra identificar que el derecho no admite restricción alguna. En caso de una restricción, ésta puede desnaturalizar su ejercicio o su protección. Entonces, el legislador está facultado para regular y restringir los derechos fundamentales de las personas, por lo que el núcleo esencial de todo derecho es una barrera insuperable para evitar que la limitación del derecho se convierta en su anulación o para impedir que se despoje de su protección⁴⁰.

La Corte Constitucional establece dos vías para establecer el contenido esencial de un derecho fundamental. Primero, se debe recurrir al concepto tipo del derecho, como lo han desarrollado los juristas, los jueces o los especialistas de derecho. Segundo, se puede determinar a partir de los intereses jurídicamente protegidos. Se atenta a esta esencia cuando el derecho queda sometido a limitaciones que lo hacen impracticable o le quitan la necesidad de protección⁴¹.

39 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-088 del 3 de marzo de 1994. Magistrado ponente: Dr. Fabio Morón Díaz.

40 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-756 del 30 de julio de 2008. Magistrado ponente: Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

41 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-088 del 3 de marzo de 1994. Magistrado ponente: Dr. Fabio Morón Díaz.

El derecho a la libertad religiosa y el derecho a la libertad de cultos tienen un núcleo esencial reconocido por la Corte Constitucional. El primero consagra que el ser humano puede establecer una relación con el ser que estime superior; relación que es fuente de complacencia o de inmenso sufrimiento cuando no se logre alcanzar. El segundo supone las posibilidades de no interferencia por parte de los entes públicos o privados para exteriorizar sus propias creencias⁴². En complemento con lo anterior se tiene que la Corte Constitucional reconoce que estos derechos son subjetivos e incluyen:

[a] Autonomía para que el individuo adopte cualquier tipo de decisión acerca de sus opiniones, sentimientos o concepciones incluyendo, entre muchas otras cosas, la posibilidad de negar o afirmar su relación con Dios, así como adoptar o no determinados sistemas morales para la regulación de su propia conducta.

[b] El derecho a la religiosidad es un derecho de libertad: (i) no puede consistir en una imposición ni del Estado ni de otra persona; (ii) tampoco puede ser objeto de prohibición por parte de la autoridad o de particulares.

[c] El derecho a la religiosidad es un derecho subjetivo, fundamentalmente, a: (i) adherir a una fe o profesar un sistema de creencias trascendental; (ii) practicar individual o colectivamente un culto; (iv) divulgarla, propagarla y enseñarla; (iv) asociarse y pertenecer a una congregación o iglesia; y (v) a impartir, los padres, determinada formación religiosa a sus hijos.

[d] Los derechos de libertad religiosa y de cultos imponen deberes de protección y respeto al Estado y los particulares, cuanto menos, así: (i) *el Estado, a no imponer una religión o culto oficiales; los particulares, a no obligar a otros profesar una fe; (ii) los particulares y el Estado, a respetar las creencias, manifestaciones del culto, elementos sagrados del mismo y la divulgación y enseñanza religiosas; y (iii) el Estado, a proteger los derechos de libertad religiosa y garantizar su ejercicio pacífico y tranquilo.*

[e] Los titulares de derechos religiosos -creyentes, padres de familia, pastores o ministros del culto, sacerdotes, iglesias, etc.-, tienen un derecho a: (i) que el Estado se abstenga de ofender o perseguir una determinada iglesia o confesión religiosa; (ii) que el Estado y los particulares se abstengan de ejecutar comportamientos que constituyan un agravio al conjunto de símbolos u objetos de veneración vinculados a los diferentes sistemas de creencias; (iii) recibir protección de las autoridades estatales -deber de protección- frente a determinadas conductas que impidan o coarten la profesión de una fe religiosa o las manifestaciones de culto; y (iv) que el Estado proteja igualmente las iglesias y confesiones, sin discriminaciones ni favorecimientos

42 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-616 del 27 de noviembre de 1997. Magistrado ponente: Dr. Vladimiro Naranjo Mesa; Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-588 del 20 de octubre de 1998. Magistrado ponente: Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz; Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-1083 del 5 de diciembre de 2002. Magistrado ponente: Dr. Eduardo Montealegre Lynett.

especiales.

[f] El ejercicio de los derechos de libertad religiosa y de cultos admite limitaciones, por razones de: (i) seguridad, orden, moralidad y salubridad públicos; (ii) el ejercicio de los derechos constitucionales y libertades de los demás⁴³.

En concordancia, frente al núcleo esencial de la libertad de cultos en sentencia T-602 de 1995, la Corte Constitucional afirmó que:

“El núcleo esencial de la indicada libertad está constituido precisamente por las posibilidades, no interferidas por entes públicos o privados, de dar testimonio externo de las propias creencias, en espacios abiertos o cerrados, siempre que, al expresar mediante el culto las convicciones espirituales que se profesan, quien lo lleva a cabo no cercene ni amenace los derechos de otros, ni cause agravio a la comunidad, ni desconozca los preceptos mínimos que hacen posible la convivencia social”⁴⁴.

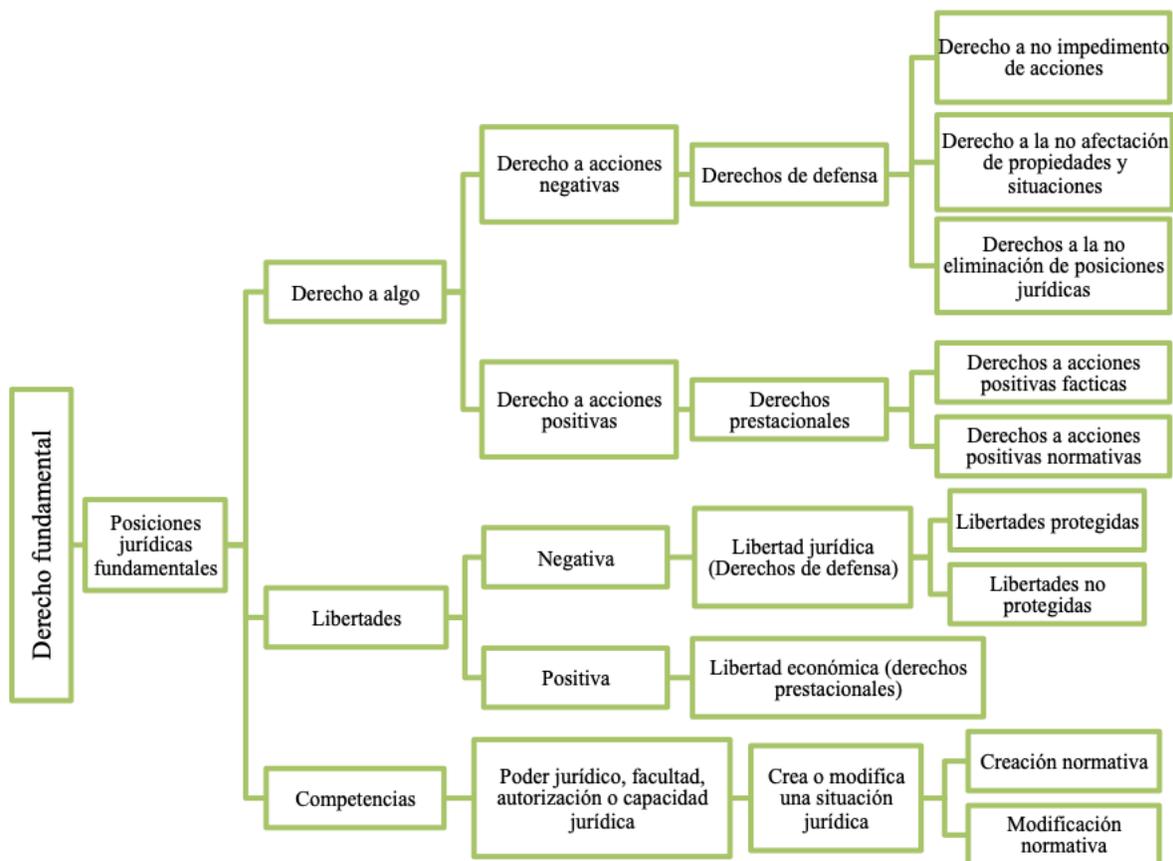
Los núcleos esenciales establecidos por la Corte se quedan cortos, en particular el núcleo esencial del derecho a la libertad de cultos, que, para el objeto de estudio, se requiere una mayor precisión en su contenido y sobretodo su alcance. Por lo tanto, para complementar esta aproximación se emplea la teoría de Alexy de los derechos fundamentales. Esta permitirá analizar el derecho a la libertad de cultos desde sus contenidos obligacionales derivados de las posiciones jurídicas que contiene el artículo 19 de la Constitución Política de Colombia y el desarrollo jurisprudencial presentado. La estructura de la teoría de Alexy⁴⁵, cuadro 1, es la siguiente:

43 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-524 del 10 de agosto de 2017. Magistrado ponente: Dr. Antonio José Lizarazo Ocampo.

44 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-602 del 12 de diciembre de 1995. Magistrado ponente: Dr. Carlos Gaviria Díaz.

45 Robert Alexy y Carlos Bernal Pulido. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. 2ª ed. en español (Madrid: Centro de Estudios Políticas y Constitucionales, 2008).

Cuadro 1. Teoría de Alexy de los derecho fundamentales



Fuente: Elaboración propia

Los derechos fundamentales se consagran en una norma que permite identificar las posiciones jurídicas que tiene un individuo frente al Estado, sin las cuales, sin su reconocimiento, se podría perjudicar al individuo titular del derecho. Estas posiciones jurídicas comprenden tres elementos claves para entender el derecho fundamental desde esta perspectiva, a saber: derecho a algo, libertades y competencias.

En ese orden de ideas, el **derecho a algo** es una estructura conformada por tres elementos: el titular del derecho (*a*), el destinatario del derecho (*b*) y el objeto del derecho (*G*). El titular del derecho puede ser una persona natural o jurídica; el destinatario es el Estado o puede ser algún particular y el objeto del derecho es una acción u omisión del destinatario. Lo principal de esta relación triádica es el objeto, el cual comprende dos tipos de obligaciones distintas en cabeza del destinatario, acciones negativas u omisiones (derechos de defensa) y acciones positivas (derechos prestacionales).

Los *derechos de defensa* implican tres tipos de omisiones por parte del Estado para su cumplimiento: i) no impedir u obstaculizar acciones; ii) no afectar propiedades o situaciones y, iii) no eliminar posiciones jurídicas. Los derechos al no impedimento u obstaculización de acciones se diferencian por el

grado de dificultad que impone (*b*) para que (*a*) realice o no una acción. Será un impedimento cuando (*b*) cree una circunstancia que imposibilite fácticamente a (*a*) realizar la acción. Será un obstáculo cuando (*b*) cree circunstancias que representan una traba o una obstrucción para que (*a*) realice una acción; obligando a que (*a*) realice grandes esfuerzos y sacrificios para llevarla a cabo. Los derechos a la no afectación de propiedades y situaciones hacen referencia a que el titular no sea perjudicado en las propiedades adquiridas y en las situaciones establecidas. Un ejemplo de propiedad es estar vivo y estar sano, y un ejemplo de situación es la inviolabilidad del domicilio. Los derechos a la no eliminación de posiciones jurídicas implican previamente la configuración jurídica de la misma. Esta se lleva a cabo por las normas que definen la institución jurídica; normas sobre la fundamentación, la finalización y las consecuencias jurídicas. La fundamentación es la creación de la norma que origina esta posición. La finalización es que se derogue la norma que permite al ser humano tener la calidad de titular del derecho. Las consecuencias jurídicas son todas aquellas posiciones jurídicas abstractas que se derivan de este derecho.

Los *derechos prestacionales* suponen dos acciones del Estado de acuerdo con el objetivo perseguido, ya sea éste una acción fáctica o una acción normativa. Las primeras son fácticas por el resultado de la acción, no por sus medios, de esa forma la ejecución de la acción tiene implícita la satisfacción del derecho. Por ejemplo, la subvención a los colegios públicos por parte del Estado. Las segundas hacen referencia a las acciones del Estado dirigidas a la creación normativa sustantiva, de organización y procedimiento que comprende la protección jurídica.

Los conceptos que abarca el derecho a algo se explican con el siguiente ejemplo:

a tiene frente a *b* un derecho a *G*.

Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a la vida.

1. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no lo maté (*G*)
2. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no le dificulte vivir (*G*).
3. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no altere el *statu quo* (*G*), no altere su vida, no altere estar sano y no altere su domicilio.
4. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no derogue las normas que protegen la vida (*G*).
5. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que este respete su vida (*G*).
6. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste proteja su vida (*G*) contra las intervenciones antijurídicas de terceros.
7. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste cree la norma penal que sancione matar

(G) a alguien.

De esta forma se puede ver que las expresiones permiten comprender y concretar el contenido del derecho. Las acciones negativas del Estado se ven reflejadas en (1), (2), (3) y (4). La oración (2) se encuadra entre el primer grupo de omisiones; dependiendo de las circunstancias que el Estado establezca el sujeto (*a*) estará frente a un impedimento o un obstáculo. La oración (1) y (3) encajan en el segundo grupo de omisiones, no perjudicar las propiedades y situaciones consolidadas al titular. La (4) hace parte del grupo de no eliminación de la posición jurídica, esto es la no derogación de la norma que protege el derecho a la vida.

Las acciones positivas del Estado se muestran en las expresiones (5), (6) y (7). La (5) está contenida en el grupo de acciones positivas fácticas, mientras que la (6) y (7) están comprendidas dentro del grupo de acciones positivas normativas, ya que para proteger la vida el Estado debe crear normas que cumplan este fin y sancione aquellos que vulneren el derecho a la vida.

Lo importante para entender el concepto de las **libertades** de esta teoría, se desarrolla a partir de las posiciones jurídicas básicas. Así, las libertades se dividen en libertades negativas y positivas. En ese orden, se explica que la libertad negativa se entiende por las posibilidades de acción, la cual requiere derechos de defensa para asegurarla; mientras que la libertad positiva es el comportamiento correcto, es decir, una sola acción, ésta sólo requiere acciones positivas del Estado para su consolidación. La libertad jurídica se clasifica en libertad negativa y, la libertad económica se entiende que es una libertad positiva.

Alexy explica esta clasificación con el siguiente ejemplo: Para que (*a*) pueda pasar de su situación de no libertad económica a una situación de libertad económica, (*a*) tiene que obtener o adquirir algo. Si esta ha de llevarse a cabo a través de una forma jurídicamente garantizada por el Estado, entonces este puede otorgarle un correspondiente derecho a recibir prestaciones, un derecho a una acción positiva del Estado. En cambio, para la creación de una situación de libertad jurídica, es indispensable tan solo una omisión del Estado, una acción negativa, para ello es indispensable un derecho de defensa.

La libertad negativa comprende dos grupos, las libertades protegidas y no protegidas. Las primeras son la oportunidad de realizar las acciones permitidas al titular del derecho aseguradas por las normas objetivas y posiciones jurídicas derivadas de un derecho a algo. Las segundas consisten en el permiso de hacer algo y en el permiso de omitirlo, no incluye un aseguramiento por medio de normas y derechos que protejan la libertad.

Frente a esto, la libertad de profesar la religión existe sólo, pero también siempre cuando está tanto

permitido hacerlo cómo no hacerlo. Sin embargo, la protección del derecho fundamental de la libertad no se limita a esto, puesto que “consiste en un haz de derechos a algo y también de normas objetivas que aseguran al titular del derecho fundamental la posibilidad de ejecutar las acciones permitidas. Si una libertad está vinculada con tales derechos y/o normas es entonces una libertad protegida”⁴⁶. Se está en el caso particular frente a una libertad protegida, consagrada en el artículo 19 de la Constitución Política de 1991.

Las **competencias** adicionan a la capacidad de acción del individuo algo que no se posee por naturaleza. Esto implica que quien tenga la competencia podrá modificar una posición jurídica, mediante la creación normativa o la modificación de las posiciones derivadas de la norma establecida. Entonces, solo aquellas creaciones o modificaciones emanadas por el titular de la competencia serán válidas; sin competencia serán inválidas. Las acciones que representan el ejercicio de una competencia son acciones institucionales, las cuales presuponen reglas jurídicas constitutivas de la competencia.

Este aspecto no será analizado más adelante en el caso concreto ya que lo que se discute en esta investigación, no es la competencia del ciudadano, ejemplo el poder de fundar una entidad religiosa, ni la competencia del Estado, la competencia de sus órganos. Por el contrario, se analiza si las medidas que afectan a las entidades religiosas vulneran las posiciones jurídicas derivadas del derecho fundamental a la libertad de cultos.

IMPUESTO PREDIAL E IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO (IVA)

La obligación tributaria tiene su fundamento en el artículo 338 de la Constitución Política de 1991 que faculta al Congreso, asambleas departamentales, concejos distritales y municipales para imponer contribuciones fiscales o parafiscales y fijar los elementos esenciales de la obligación tributaria a saber, los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.

El sujeto activo es el acreedor de la deuda; el sujeto pasivo es el deudor de la obligación y que ha sido señalado por la ley como titular con capacidad para contribuir; el hecho gravable es un hecho jurídico, vinculado a la manifestación de capacidad para contribuir, seleccionado por la ley como causa inmediata de la deuda tributaria y cuyo acaecimiento da origen al tributo; la base gravable es la expresión del hecho gravable en cantidades mensurables con el objetivo de establecer el valor de la obligación tributaria en cada caso y, la tarifa que es un factor matemático constante, que aplicado a la base gravable muestra la cuantía de la obligación tributaria⁴⁷.

46 Alexy y Bernal, *Teoría de los Derechos*, 199.

47 Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 3ª ed. (Bogotá: Legis, 2000), 192.

En el impuesto predial los elementos de la obligación tributaria son: el Estado, en particular, el municipio al que pertenece el predio es el *sujeto activo*, acreedor de la deuda, quien percibe los recursos. El *sujeto pasivo* es aquella persona natural o jurídica, sociedad de hecho, fideicomitente, beneficiario, consorcio o unión temporal que sea propietario o poseedor de predios⁴⁸. El *hecho generador* es la existencia de predios de tipo urbano o rural, con o sin edificaciones, ubicados en el perímetro de un municipio⁴⁹. La *base gravable* es el valor del avalúo catastral vigente al momento de causarse el impuesto. La *tarifa* estará entre el 2x1000 y el 33x1000 dependiendo de estratificación, destinación y ubicación del predio⁵⁰.

El Estatuto Tributario⁵¹ consagra en el artículo 420 y ss. los elementos del impuesto sobre las ventas IVA. El *sujeto activo* es el Estado quien recibe el recaudo. El *sujeto pasivo* es la persona natural o jurídica quien puede soportar la carga para contribuir. El hecho generador es la venta de bienes corporales muebles e inmuebles gravados, venta o cesión de derechos sobre activos tangibles de propiedad industrial, prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior gravados, importación de bienes corporales gravados y circulación, venta u operaciones de juegos de suerte y azar. La *base gravable* es el valor total de la operación incluyendo erogaciones complementarias, aunque se facturen o se convengan por separado. Finalmente, la tarifa es del 0,5% y el 19%.

En su contenido, las normas del impuesto del IVA clasifican a quienes son responsables y no responsables del impuesto a las ventas dependiendo de sus condiciones y el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley. Dentro de los responsables del impuesto a las ventas se contempla el Régimen Tributario Simple, que tanto las personas naturales como jurídicas podrán figurar como sujetos pasivos del régimen siempre y cuando cumplan con los requisitos que rezan en el artículo 905 del Estatuto Tributario. De igual forma la norma contempla aquellos que no pueden pertenecer a este régimen, de conformidad con el artículo 906 del mismo.

El Régimen Tributario Simple establece que los servicios profesionales en el que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales deberán pagar una tarifa unificada de acuerdo a sus ingresos brutos anuales. Entiéndase por profesiones liberales, toda actividad en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se

48 Ley 1450 del 2011, 29 de diciembre de 2010. Normas tributarias de control y para la competitividad. *Diario oficial* 47937.

49 Resolución 2555 de 1988, 28 de septiembre de 1988. Formación, actualización de la formación y conservación del Catastro Nacional y subroga la resolución No. 660 del 30 de marzo de 1984.

50 Ley 1450 de 2011, 16 de junio de 2011. Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014. *Diario oficial* 48102.

51 Decreto 624 de 1989, 30 de marzo de 1989. Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. *Diario Oficial* 38756.

requiere la habilitación a través de un título académico⁵². Esta tarifa unificada comprende impuesto sobre la renta, impuesto nacional al consumo, impuesto sobre las ventas e impuesto de industria y comercio.

Este punto será relevante para identificar el servicio que se deriva de la profesión de un sacerdote, clérigo o quien se encuentre a cargo de profesar la religión correspondiente. En Colombia, esta profesión liberal no está contenida como una actividad comercial, empero, esta se caracteriza por prestar un servicio de acompañamiento, de orientación, de administración de los ritos y difusión del sistema de creencias. Los servicios derivados de esta profesión podrían ser equiparable a los servicios prestados, por ejemplo, por un abogado. El sacerdote estaría asesorando a sus feligreses en ejercer su derecho a la libertad de culto, así como el abogado estaría asesorando a su cliente a ejercer su derecho a la defensa o debido proceso.

De acuerdo a lo anterior, la medida implicaría una tarifa plena para los bienes inmuebles de las entidades religiosas de acuerdo a las normas de cada municipio y una tarifa especial para el inmueble que esté destinado exclusivamente para profesar de forma colectiva la religión o el culto. Frente a las profesiones liberales se debería aplicar de acuerdo a la norma que regula los impuestos de la prestación de servicios en donde prime lo intelectual sobre lo material. Ahora bien, se pasa a analizar el tema de fondo.

CASO CONCRETO

El centro de esta investigación radica en analizar si la afectación de extender el impuesto predial y el impuesto del IVA a las entidades religiosas y al líder de la comunidad es ilegítima de tal forma que vulnera el derecho fundamental a la libertad de cultos de las personas. Se tiene que la constitución de una entidad religiosa es una vía para profesar la religión de forma colectiva; elemento exterior que permite rendir homenaje mediante actos y ceremonias a lo que el ser humano considere superior, divino o sagrado. Por su parte, los impuestos previstos para su extensión (en adelante, la medida) son aplicables a las personas jurídicas especiales reconocidas por el Ministerio de Interior y al líder de la comunidad. Esta medida no le es aplicable al ser humano que hace parte de una comunidad o visite concurrentemente estos lugares (entidad religiosa). Se prosigue a realizar el análisis correspondiente, aplicar la teoría de Alexy para identificar las barreras que el legislador debe respetar del núcleo esencial para extender los impuestos.

52 Decreto 3050 de 1997, 23 de diciembre de 1997. Se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y otras disposiciones. *Diario oficial* 43201.

La Constitución Política de 1991 consagra el derecho a la libertad de cultos, el cual reza “Se garantiza la libertad de cultos”. De este postulado y del núcleo esencial definido por la Corte Constitucional se construirán los enunciados que representan las posiciones jurídicas, el contenido o deberes derivados de las mismas.

DERECHO A ALGO

a tiene frente a *b* un derecho a *G*.

Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste garantice la libertad de cultos (*G*)

1. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no dificulte la libertad de cultos (*G*)
2. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no dificulte las manifestaciones y expresiones que conlleva el culto (*G*)
3. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no dificulte la divulgación, la propagación y la enseñanza religiosa.
4. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no altere el *statu quo* (*G*), es decir, no altera la libertad de cultos, no altera las formas de manifestación y expresiones de su religión.
5. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no imponga un culto oficial (*G*)
6. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no imponga una forma de manifestación, de propagación y de expresión del culto (*G*)
7. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste no derogue la norma que protegen la libertad de cultos (*G*)
8. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste respete las manifestaciones y los elementos sagrados del culto (*G*)
9. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste respete la divulgación, la propagación y la enseñanza religiosa (*G*)
10. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste respete la asociación y hacer parte de una entidad religiosa.
11. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste garantice el ejercicio pacífico y tranquilo de la libertad de cultos (*G*)
12. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste proteja la libertad de cultos de interferencias (*G*) de entes públicos, privados y particulares
13. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste proteja igualmente las confesiones e iglesias, sin discriminaciones ni favorecimientos especiales (*G*)
14. Todos (*a*) tienen frente al Estado (*e*) el derecho a que éste cree la(s) norma(s) que sancione(n) la vulneración de la libertad de cultos (*G*)

De esta forma vemos los deberes y las competencias que tiene el Estado (*e*) frente al derecho fundamental del ser humano (*a*). La clasificación de estas se tiene a continuación:

Los derechos a acciones negativas, obligación de no hacer, se entienden consagradas en los enunciados (1), (2), (3), (4), (5), (6) y (7). Estas se clasifican en la división de las acciones negativas. La obligación del Estado a **no impedir u obstaculizar** las acciones del titular del derecho se reconocen en las frases (1), (2) y (3). Se debe evaluar el grado de dificultad que la medida tenga o no sobre estas posiciones jurídicas con el fin de determinar si esta impide u obstaculiza las acciones del titular del derecho.

Se entenderá un impedimento cuando al ser humano (*a*) le es imposible fácticamente elegir las formas de expresar su religión, manifestar su religión, adoptar las expresiones impuestas en su culto, divulgar, propagar y enseñar su religión. Por obstaculización entiéndase cuando el ser humano (*a*) se enfrenta a trabas y barreras que lo obligan a realizar grandes esfuerzos y sacrificios para elegir un culto, manifestar su religión, adoptar las formas de expresión previstas por su culto, divulgar, propagar y enseñar su religión.

La obligación del Estado a **no afectar propiedades y situaciones** del titular del derecho se establece en los enunciados (4), (5) y (6). Entonces, es preciso determinar si aún implementando la medida el ser humano (*a*) le corresponde ser libre de elegir su culto, la manifestación y formas de expresión, en términos de propiedad y, estar libre de coacción para elegir un culto, libre para manifestar y elegir formas de expresión acordes al culto, en términos de situaciones.

El derecho de acción a la **no eliminación de posiciones jurídicas** se refleja en las frases (7). Esto implica la configuración de un derecho individual con base en la fundamentación, la finalización y las consecuencias jurídicas de la posición jurídica. En ese orden, la fundamentación radica en la creación de normas que originan esta posición, en el caso concreto, el artículo 19 de la Constitución Política de 1991 “origina” el derecho a la libertad de cultos. La finalización implica que se derogue esta norma que permite al ser humano ser titular del derecho. Las consecuencias jurídicas son todas aquellas posiciones jurídicas abstractas que se derivan de este derecho, por ejemplo, libertad de cambiarse del culto, no ser perturbado en el ejercicio de su derecho o el derecho a la defensa de su derecho.

Los derechos a acciones positivas, se encuentran en los enunciados (8), (9), (10), (11), (12), (13) y (14). Las acciones fácticas del Estado (8), (9), (10) por su forma de ejecución tienen implícita la satisfacción del derecho. Las acciones normativas implican necesariamente que (11), (12), (13) y (14) están dirigidas a la creación normativa sustantiva, de organización o de procedimiento para satisfacer el derecho.

La medida implica, por su carácter y finalidad, una afectación económica al sujeto que cuenta con la capacidad para contribuir. Capacidad que se ha demostrado en los informes de la Dian sobre las declaraciones de ingresos y patrimonio de estas entidades. Esta medida no pretende derogar ninguna norma existente, sino primero, modificar la exención del impuesto predial aplicando la tarifa a todos los bienes inmuebles de las entidades religiosas; segundo, ampliar el sujeto pasivo del impuesto a la venta de bienes y servicios, en particular, los bienes muebles vendidos en las entidades religiosas y el servicio prestado por la profesión liberal del sacerdote, pastor o quien haga sus veces.

Esta medida restrictiva tiene que ser legítima, razonable y proporcional para que el legislador pueda imponerla. La Corte Constitucional, en sentencia T-407 de 2012⁵³, ha afirmado que la facultad del legislador de imponer límites a los derechos es válida siempre y cuando las medidas adoptadas (i) cumplen una finalidad constitucional, (ii) son idóneas respecto del fin pretendido, (iii) son necesarias por no existir alternativa razonable menos limitativa de la libertad e igualmente eficaz y, finalmente, (iv) si el sacrificio a la autonomía resulta adecuado y estrictamente proporcional en relación con la finalidad pretendida.

Se debe entonces realizar un juicio de proporcionalidad que permitirá determinar si la medida es legítima, es decir, está autorizada en el contexto de la norma constitucional; si está es necesaria y por último si es proporcional, esto es, si los derechos que se ven afectados por la restricción sufren desmedro proporcional al fin legítimamente perseguido. La intensidad del juicio, de acuerdo con la sentencia T-407 de 2012⁵⁴, dependerá de la cercanía al núcleo esencial del derecho a la libertad de cultos, establecido en la sentencia C-636 de 2009⁵⁵. En este caso se aplicará un test estricto ya que la medida *prima facie* afecta el goce de un derecho constitucional fundamental.

En ese orden de ideas, la medida encuentra fundamento en una norma de rango constitucional, el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia. La finalidad perseguida es el deber de las personas y de los ciudadanos de contribuir a financiar los gastos y las inversiones del Estado previsto en el artículo 95.9 de la Constitución, el cual implica obligaciones de pagar los tributos (sustanciales) y cumplir con las cargas que facilitan la función fiscal de la administración (formales), ejemplo suministrar información oportuna y veraz, según la sentencia C-551 de 2015⁵⁶.

53 Corte Constitucional de Colombia, sentencia T-407 del 31 de mayo de 2012. Magistrado ponente: Dr. Mauricio González Cuervo.

54 Ibid.

55 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-636 del 16 de septiembre de 2009. Magistrado ponente: Dr. Mauricio González Cuervo.

56 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-551 del 26 de agosto de 2015. Magistrado ponente: Dr. Mauricio González Cuervo.

Para determinar si la medida es proporcional, es decir, si los derechos afectados sufren un desmedro proporcional al fin perseguido importa entender el derecho fundamental a la libertad de cultos como un haz de posiciones jurídicas derivadas de un derecho a algo. De esa forma, hay que descartar las posiciones jurídicas que no se ven afectadas por la medida de carácter económico, a saber, (5), (6), (7), (8), (9), (10), (11), (13), (14).

Las posiciones jurídicas derivadas de las oraciones (5) y (6) no se cumplen ya que la medida no está imponiendo al ser humano un culto, una forma de manifestación, de propagación y de expresión de un culto en particular. La medida no está derogando ninguna norma en relación con la protección de la libertad de cultos (7). Aquellas posiciones de las afirmaciones (8), (9) y (10) no se afectan con la medida puesto que la imposición de un impuesto a las entidades religiosas y al líder no es una forma de irrespetar el contenido sagrado o superior de sus creencias o forma de culto. La medida no está socavando (11) la garantía del ejercicio pacífico y tranquilo de la libertad de cultos, tampoco está (13) discriminando o favoreciendo una entidad religiosas en particular y no tiene relación con (14) las sanciones establecidas en la normatividad en caso de vulneración de este derecho.

Ahora bien, hay que analizar si las posiciones jurídicas (1), (2), (3) y (12) se ven afectadas por la medida netamente económica.

*Todos (a) tienen frente al Estado (e) el derecho a que éste **no dificulte** (1) la libertad de cultos; (2) las manifestaciones y expresiones que conlleva el culto y, (3) la divulgación, la propagación y la enseñanza religiosa.*

Todos (a) tienen frente al Estado (e) el derecho a que éste (12) proteja la libertad de cultos de interferencias (G) de entes públicos, privados y particulares.

Se está con (1), (2), (3) frente a acciones negativas del Estado, un derecho al no impedimento u obstaculización. Hay que descartar la clasificación de impedimento, ya que esta medida no imposibilita fácticamente realizar cualquiera de estas acciones. Esto se ve más claro en la posibilidad y libertad que tiene un ciudadano de crear una entidad religiosa; acción que no está, ni será prohibida. Cualquier individuo que cumpla con los requisitos establecidos en la Dirección de Asuntos Religiosos del Ministerio de Interior puede solicitar el reconocimiento de la personería jurídica especial y constituir la entidad religiosa. No obstante, tomar esta decisión conlleva el pago futuro de una tarifa sobre los inmuebles que posea la entidad para profesar sus creencias u otros usos, por ejemplo: parqueaderos, subsidiarias, locales, auditorios, etc.

De igual forma, un impuesto no ejerce coerción sobre los feligreses de una religión frente a qué man-

ifestaciones o formas de expresión o de divulgación o de enseñanza pueden escoger, es decir, no se está prohibiendo su libertad de acción. Por eso, esta medida no tiene un nivel de dificultad alto, ya que esta no veta a los titulares del derecho. La libertad de escoger el culto, las manifestaciones, las formas de expresión que implican el culto, la divulgación, la propagación y la enseñanza religiosa se podrían encontrar con ciertas trabas dependiendo de la capacidad económica de la colectividad que está detrás de la entidad religiosa. La medida podría estar restringiendo los recursos disponibles para realizar estas acciones, pero no prohibiendo su ejecución.

Sin duda, la medida es un obstáculo para realizar las acciones derivadas de estas posiciones jurídicas. Sin embargo, no es clara la intensidad de este obstáculo y los conflictos entre los principios involucrados. Por eso, se realizará un análisis de ponderación desde dos perspectivas, primero, la tensión entre un derecho y un deber, esto es, el derecho a la libertad de cultos contra el deber de contribuir y tributar; segundo, la tensión entre dos derechos, estos son el derecho a la libertad de cultos y el derecho a la igualdad. Esta última perspectiva se pone de manifiesto por qué eliminar una carga tributaria implica un privilegio en razón de (i) la calidad o no de entidad religiosa y (ii) las profesiones liberales, lo que conlleva a una posible afectación a la igualdad de trato.

Antes de seguir es necesario explicar en qué consiste este análisis de ponderación. De acuerdo con Bernal⁵⁷, la ponderación es la forma de resolver la incompatibilidad entre normas *prima facie* o la colisión entre principios. La estructura de la ponderación cuenta con tres elementos: ley de ponderación, fórmula del peso y cargas de argumentación. De acuerdo con la ley de la ponderación se establece que cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o afectación de uno de los principios, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro. En ese orden de ideas, primero, se debe definir el grado de la no satisfacción o afectación del principio (i). Luego definir la importancia de la satisfacción del principio (j). Por último, definir si la importancia de la satisfacción del principio (j) justifica la afectación del principio (i).

La fórmula del peso se expresa de la siguiente forma:

$$GP_{i,j}C = \frac{IP_{iC} * GP_{iA} * SP_{iC}}{WP_{jC} * GP_{jA} * SP_{jC}}$$

A las variables se les puede atribuir un valor numérico de acuerdo al grado de afectación del primer

57 Carlos Bernal Pulido, "Estructura y límites de la ponderación" Revista Doxa, n.º. 26 (2003): 227-232, doi: <http://dx.doi.org/10.14198/DOXA2003.26.12>

principio (IP_iC), de satisfacción del segundo principio () y del peso abstracto⁵⁸ de cada principio ((GP_iA y GP_jA)), de la siguiente forma: leve = 1; medio = 2 e intenso = 4. Los valores para las variables de seguridad⁵⁹ de las premisas fácticas (SP_iC y SP_jC) son: valor seguro = 1; plausible = $\frac{1}{2}$ y no evidentemente falso = $\frac{1}{4}$.

La carga de argumentación que se aplica en caso de que los pesos de los principios sean iguales, es decir, $GP_{i,j}C = GP_{j,i}C$, esto se realizará con el fin de resolver el empate entre los principios y determinar qué principio prima sobre el otro.

DERECHO A LA LIBERTAD DE CULTOS VS. DEBER DE CONTRIBUIR Y TRIBUTAR

Primero se define el grado de no satisfacción o afectación del derecho a la libertad de cultos (*i*). Se descarta el grado de afectación intenso, puesto que la medida no impide, ni impone una forma de satisfacción del derecho, es decir, ésta no está prohibiendo en absoluto el ejercicio de la libertad de cultos. Ahora, si la medida afecta a los que no tienen suficientes recursos para pagar los impuestos, el grado de afectación del derecho sería de grado medio, ya que ésta les impone una carga que limita o restringe los recursos disponibles para ejercer su libertad. Sin embargo, el grado de afectación sería leve para quienes cuenten con la capacidad económica de tributar. Frente a estas dos situaciones, según la sentencia C-664 de 2009⁶⁰, en virtud de la equidad vertical y el principio de progresividad en materia tributaria, esta carga se podría implementar de forma proporcional a la capacidad económica del futuro contribuyente. Bajo este supuesto, se estaría ante un grado leve de afectación del derecho a la libertad de cultos, es decir, $IP_iC = 1$.

Segundo se define el grado de satisfacción del deber de contribuir y el deber de tributar (*j*). El grado de satisfacción de este principio es de nivel medio por las siguientes razones. Existen dos obligaciones a cargo del contribuyente, i) informar de forma veraz y oportuna el monto que debe contribuir y ii) pagar oportunamente los tributos. La primera obligación ya se cumple, pero la segunda entraría a cumplirse con la imposición y extensión de los impuestos, de acuerdo con la sentencia C-743 de 2015⁶¹.

58 La variable del peso abstracto reconoce que, a pesar de que los principios que entran en colisión tienen la misma jerarquía, uno de los principios puede tener una mayor importancia en abstracto de acuerdo con los conceptos de los valores predominantes en la sociedad. Por ejemplo: el principio de protección a la vida tiene un peso abstracto mayor que la libertad, ya que para poder ejercer la libertad es necesario tener vida.

59 Estas variables reconocen el nivel de seguridad de las apreciaciones empíricas que versan sobre el tema examinado, es decir, el grado de certeza de las afirmaciones expuestas en el primer elemento, la ley de ponderación.

60 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-664 del 22 de septiembre de 2009. Magistrado ponente: Dr. Juan Carlos Henao Pérez.

61 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-743 del 2 de diciembre de 2015. Magistrado ponente: Dr. Myriam Ávila Roldán.

Sumado a esto, los niveles de riqueza de estos sujetos es significativa de acuerdo con las declaraciones de ingresos y patrimonio presentadas a la DIAN, las cifras mencionadas en la parte introductoria, lo cual contribuiría al déficit fiscal de la Nación. Por eso, la medida entraría a satisfacer parte del deber de contribuir y tributar, nivel medio **WP_jC = 2**.

El peso abstracto de ambos principios en la sociedad colombiana, en principio, son considerados con un nivel de importancia similar, sin embargo se podría argumentar que en este caso aplica el principio que establece que el interés general (economía, regla fiscal, nivel nacional) prevalece sobre el interés particular (impuesto a entidades religiosas). Para este caso se asumirá igualdad en la abstracción de estos principios, es decir, **GP_iA = 2** y **GP_jA = 2**. Por último, la seguridad de las apreciaciones empíricas expuestas tienen un alto grado de certeza, esto es **SP_{ij}C = 1**.

De acuerdo a lo anterior, la aplicación de la fórmula del peso al derecho a la libertad de cultos es la siguiente:

$$GP_{i,j}C = \frac{IP_iC * GP_iA * SP_iC}{WP_jC * GP_jA * SP_jC} = \frac{1 * 2 * 1}{2 * 2 * 1} = \frac{2}{4} = 0.5$$

De forma correlativa, el peso de satisfacción del deber de contribuir y la obligación de tributar sería el siguiente:

$$GP_{j,i}C = \frac{WP_jC * GP_jA * SP_jC}{IP_iC * GP_iA * SP_iC} = \frac{2 * 2 * 1}{1 * 2 * 1} = \frac{4}{2} = 2$$

Se tiene entonces, que el peso del deber de contribuir y la obligación de tributar es mayor (2) que la afectación de la libertad de cultos (0.5), por eso, esta medida si debería aplicarse.

DERECHO A LA LIBERTAD DE CULTOS VS. DERECHO A LA IGUALDAD

Primero se define el grado de no satisfacción o afectación del derecho a la libertad de cultos (*i*), el cual se expuso anteriormente, por eso, **IP_iC = 1**.

Segundo se define el grado de satisfacción del derecho a la igualdad de trato (*j*). Este se encuentra en un nivel de satisfacción medio, **WP_jC = 2**, por las siguientes razones. Primero, en virtud del principio de equidad vertical y de progresividad, quien tiene capacidad económica igual deben contribuir de igual manera, es decir, tener capacidad económica y contribuir de forma proporcional a la misma, según

la sentencia C-664 de 2009⁶². Segundo, el trato igual debe darse para las situaciones susceptibles de comparación para determinar qué es lo que merece un trato igual. Por eso, la capacidad económica de las entidades religiosas es evidente pues la DIAN en diferentes reportes ha mostrado este factor, lo que implica que tienen recursos para contribuir al Estado. Tercero, de acuerdo a las profesiones liberales, el sacerdote, pastor o quien haga sus veces es una profesión que requiere de unos estudios previos para su formación. Entonces, en virtud del trato igual, si el abogado ejerce el derecho de defensa y protege el derecho al debido proceso y, el sacerdote ejerce el derecho a la libertad de cultos, entonces, así como el abogado paga impuestos por los servicios prestados, deberá hacerlo también el sacerdote.

El peso abstracto de los derechos en la sociedad colombiana y en la jurisprudencia es el mismo nivel, ya que tienen el rango de derechos fundamentales. Por eso, se asignará un nivel medio para ambos, así se tiene que $GP_iA = 2$ y $GP_jA = 2$. La seguridad de las apreciaciones empíricas expuestas tienen un alto grado de certeza, $SP_iC = 1$.

De acuerdo a lo anterior, la fórmula del peso al derecho a la libertad de cultos es la siguiente:

$$GP_{i,j}C = \frac{IP_iC * GP_iA * SP_iC}{WP_jC * GP_jA * SP_jC} = \frac{1 * 2 * 1}{2 * 2 * 1} = \frac{2}{4} = 0.5$$

De forma correlativa, el peso de satisfacción del derecho a la igualdad de trato igual, sería el siguiente:

$$GP_{j,i}C = \frac{WP_jC * GP_jA * SP_jC}{IP_iC * GP_iA * SP_iC} = \frac{2 * 2 * 1}{1 * 2 * 1} = \frac{4}{2} = 2$$

Esto significa que la medida satisface el derecho a la igualdad a un nivel medio (2) a cambio de sacrificar una parte mínima (0.5) del derecho a la libertad de cultos. En otras palabras, el peso de satisfacción de la igualdad es mayor que la afectación del otro derecho. Por lo tanto, se puede afirmar que desde esta perspectiva es viable la implementación de los impuestos a las entidades religiosas.

Se puede concluir que la medida es legítima, razonable y proporcional para que el legislador pueda imponerla. Entonces, las posiciones jurídicas derivadas de (1), (2), (3) y (12) no tienen un obstáculo significativo que limite el ejercicio del derecho a la libertad de cultos. Por un lado, se argumentó que el grado de dificultad, de trabas y esfuerzos de los titulares del derecho, es menor para las acciones (1), (2)

62 Corte Constitucional de Colombia, sentencia C-664 del 22 de septiembre de 2009. Magistrado ponente: Dr. Juan Carlos Henao Pérez.

y (3) en comparación con la satisfacción del deber de contribuir, la obligación de tributar y el derecho de un trato igual. Por otro lado, dentro de los deberes y obligaciones del Estado están el de proteger a los seres humanos de interferencias de entes públicos, la administración tributaria; sin embargo, éstos al pertenecer a un Estado social de derecho, reconocen que ningún derecho fundamental es absoluto. Por ese motivo, la medida es, al cumplir con los supuestos establecidos por la Corte Constitucional, idónea para su implementación.

El *statu quo* (12) es un concepto que permite entender el estado actual de las cosas, en particular, reconocer el *statu quo* de la pluralidad de individuos jurídicamente organizados en entidades religiosas. Sin embargo, los contenidos obligacionales derivados de esta posición jurídica no son exclusivos para su satisfacción, tampoco es una posición que se pueda mantener en su mayor expresión. Lo anterior se debe a que el contexto social, político y económico de un país no es constante, por el contrario está cambiando y, si esto cambia, entonces la normatividad y jurisprudencia también estará cambiando. Por eso un Estado no puede mantener de forma absoluta un estado de cosas. En ese sentido, los titulares siguen ejerciendo su derecho con una afectación mínima para aquellos que pretendan organizarse de forma colectiva para crear su culto y pretendan destinar bienes inmuebles para realizar sus actividades y, para aquellos que cuenten con bienes inmuebles a su disposición.

CONCLUSIONES

El registro de entidades religiosas en Colombia han venido aumentando en las últimas décadas, su laxa reglamentación permite obtener fácilmente la personería jurídica especial y adquirir instantáneamente los beneficios tributarios. Gracias a la declaración de ingresos y patrimonio, la DIAN ha demostrado la capacidad económica con la que cuentan estas entidades y la magnitud de su patrimonio económico. De allí nace la necesidad de implementar la medida económica consistente en extender el impuesto predial y el impuesto sobre el valor agregado a la entidades religiosas, al líder de la comunidad, por profesión liberal y, los objetos vendidos al público por estas entidades.

El núcleo esencial definido por la Corte Constitucional se complementó con la aplicación de la teoría de Alexy y el análisis de las obligaciones derivadas de las posiciones jurídicas del derecho fundamental a la libertad de cultos, entendido éste como un haz de derecho a algo. A partir de esto, se descartaron las posiciones jurídicas que no se afectan con la medida, posteriormente, se realizó un análisis de ponderación, un test estricto por tratarse de una posible vulneración a un derecho fundamental, sobre las posiciones jurídicas que se verían *prima facie* afectadas.

Sin duda, la medida es un obstáculo económico para los titulares del derecho que pretendan organi-

zarse jurídicamente para profesar, enseñar y divulgar su religión, pero también es un obstáculo para las entidades religiosas ya consagradas ante el Estado. Se logró mostrar que el grado de afectación en ningún momento es absoluto ya que la medida es de carácter netamente económico, la cual ataca directamente los recursos y capacidad económica de las entidades religiosas, de tal forma que limita el nivel de afectación de este derecho fundamental. Asimismo, se argumentó que la intensidad y el nivel de este obstáculo es leve ya que el grado de satisfacción del deber de contribuir y de tributar, así como el grado de satisfacción del derecho a la igualdad de trato es mayor en comparación con el nivel de afectación a la libertad de cultos. En suma, la extensión del impuesto predial y el impuesto sobre el valor agregado es una medida legítima, razonable y proporcional al fin perseguido. Por lo tanto, el legislador podría extender estos impuestos a las entidades religiosas en virtud de su capacidad económica.

BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, Robert y Carlos Bernal Pulido. *Teoría de Los Derechos Fundamentales*. 2ª ed. en español. Madrid: Centro de Estudios Políticas y Constitucionales, 2008.
- Beltrán Cely, William Mauricio. *Pluralización Religiosa y Cambio: Social En Colombia*. *Theologica Xaveriana* 63, no. 175 (June 1, 2013): 57–85. <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=edssci&AN=edssci.Soi20.36492013000100003&lang=es&site=eds-live&scope=site>.
- Bernal Pulido, Carlos. “Estructura y límites de la ponderación” *Revista Doxa*, n.º. 26 (2003): 225-238. Doi: <http://dx.doi.org/10.14198/DOXA2003.26.12>
- Bonilla, Ricardo, Rosario Córdoba, Alfredo Lewin, Oscar Morales, Soraya Montoya, Guillermo Perry, Julio Roberto Piza, Miguel Urrutia y Leonardo Villar. *Comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria. Informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá: Fedesarrollo, 2016. Edición en PDF.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. 3ª ed. Bogotá: Legis, 2000.
- Castaño, Stefany. “Iglesias, libres de impuestos, pero activas en política”. *El Espectador*, 16 de octubre de 2016, acceso el 40 de mayo de 2019. <https://www.elespectador.com/noticias/economia/colombia-se-crea-promedio-una-iglesia-diaria-y-ninguna-articulo-660708>

Forero, Andrea. “Entre 15 y 20 iglesias son registradas cada semana en Colombia”. El Tiempo, 5 de octubre de 2013, acceso el 26 de mayo 2019. <https://www.eltiempo.com/archivo/documento/CMS-13103493>

Habermas, Jürgen. “El resurgimiento de la Religión, ¿un reto para la autocomprensión de la modernidad?”, *Diánoia* 53, no. 60 (2008): 3-20, URL: <http://search.ebscohost.com.ezproxyegre.uniandes.edu.co:8888/login.aspx?direct=true&db=fua&AN=32767204&lang=es&site=ehost-live>.

Habermas, Jürgen. “Religion in the Public Sphere”. *European Journal of Philosophy* 14 (1): 1-15 URL: <http://search.ebscohost.com.ezproxyegre.uniandes.edu.co:8888/login.aspx?direct=true&db=pif&AN=PHL2086352&lang=es&site=ehost-live>.

Hayek, Friedrich August von. *Los fundamentos de la libertad*. 2ª ed. Madrid: Unión Editora, 1975.

Lara Corredor, David y Pontificia Universidad Javeriana (Bogotá), Facultad de Teología. *Cultos y libertad de cultos: Marco jurídico del derecho fundamental de la libertad de cultos, constitución política de Colombia de 1991*. Bogotá: Pontificia Universidad Javeriana. Vice Rectoría Académica, 2004.

Lozano Bedoya, Carlos Augusto. *Persona, Religión y Estado: Reflexiones sobre el derecho a la libertad religiosa*. Serie textos de divulgación No. 9. Bogotá: Defensoría del Pueblo, 1995.

Torres, Iván. “¿Cuánto recibiría el país si las iglesias pagarán impuestos?”. *Portafolio*, 16 de noviembre de 2018, acceso el 24 de mayo de 2019. <https://www.portafolio.co/economia/iglesias-con-un-patrimonio-de-14-4-billones-y-libres-de-impuestos-523418>

Velázquez, Melissa. “¿Deben pagar impuestos las iglesias? Así esta el panorama en América Latina”. *CNN Latinoamérica*, 20 de octubre de 2016, acceso el 24 de mayo de 2019. <https://cnnespanol.cnn.com/2016/10/20/deben-pagar-impuestos-las-iglesias-asi-esta-el-panorama-en-america-latina/>