

Sentencia C-002/18

Referencia: Expediente D-11908.

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 6 (parcial), 7 (parcial), 22 (parcial), 34 (parcial), 37 (parcial), 46 (parcial), 55 (parcial), 62, 63 (parcial), 70, 100 (parcial), 101 (parcial), 109 (parcial), 136 (parcial), 139 (parcial), 159 (parcial), 237 (parcial), 300 (parcial), 338, 364 y 366 de la Ley 1819 de 2016, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*.

Demandante: Juan Esteban Sanín Gómez

Magistrado Ponente:
Carlos Bernal Pulido

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de enero dos mil dieciocho (2018)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y de los trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. La demanda

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad establecida en los artículos 40.6, 241.4 y 242.1 de la Constitución, el ciudadano Juan Esteban Sanín Gómez demandó los artículos 6 (parcial), 7 (parcial), 22 (parcial) 34 (parcial), 37 (parcial), 46 (parcial), 55 (parcial), 62, 63 (parcial), 70, 100 (parcial), 101 (parcial), 109 (parcial), 136 (parcial), 139 (parcial), 147 (parcial), 159 (parcial), 237 (parcial), 300 (parcial), 338, 364 y 366 de la Ley 1819 de 2016, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*¹.

¹ Folios 44 a 86.

2. La ciudadana María del Mar Arciniegas Perea presentó escrito para coadyuvar la demanda de inconstitucionalidad, en particular, para apoyar el cargo de inconstitucionalidad formulado en contra del artículo 366 de la Ley 1819 de 2016².

3. Mediante Auto de febrero 3 de 2017, la Magistrada Sustanciadora, Dra. María Victoria Calle Correa, admitió los cargos formulados en contra de los artículos 6 (parcial), 7 (parcial), 22 (parcial) 34 (parcial), 100 (parcial), 101 (parcial), 109 (parcial), 136 (parcial), 364 y 366 de la Ley 1819 de 2016. Se inadmitieron los cargos formulados contra los artículos 37 (parcial), 46 (parcial), 55 (parcial), 62, 63 (parcial), 70, 139 (parcial), 147 (parcial), 159 (parcial), 237 (parcial), 300 (parcial) y 338 de esta misma Ley³.

4. La demanda fue corregida dentro del término⁴.

5. Mediante auto de febrero 27 de 2017⁵, la Magistrada Sustanciadora rechazó la demanda contra el artículo 147 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 y admitió los cargos formulados contra los artículos 37 (parcial), 46 (parcial), 55 (parcial), 62, 63 (parcial), 70, 139 (parcial), 159 (parcial), 237 (parcial), 300 (parcial) y 338. En esta providencia se ordenó comunicar el inicio del proceso al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-; al Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-; a la Defensoría Delegada para Asuntos Constitucionales y Legales, al Centro Interdisciplinario de Estudios sobre el Desarrollo -CIDER- de la Universidad de los Andes, al Centro de Investigación para el Desarrollo -CID- de la Universidad Nacional de Colombia -sede Bogotá-, al Centro de Investigaciones Económicas, Administrativas y Contables -CIECA-; a las facultades de Derecho de las universidades Javeriana, del Rosario, Externado de Colombia y de Antioquia. Por último, dio traslado al Procurador General de la Nación y se fijó en lista el proceso, para que los ciudadanos intervinieran como impugnadores o defensores de las disposiciones demandadas. La sustanciación del proceso, con posterioridad al 16 de mayo de 2017, le correspondió al Dr. Carlos Bernal Pulido, una vez asumió con Magistrado de la Corte Constitucional.

6. Una vez cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Sala Plena de la Corte Constitucional decide la demanda de la referencia.

II. CONSIDERACIONES

1. Competencia

² Folios 87 a 94.

³ Folios 96 a 115.

⁴ Folios 124 a 148.

⁵ Folios 176 a 189.

7. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política.

2. Examen de las disposiciones demandadas

8. La jurisprudencia constitucional se ha referido a la acción pública de inconstitucionalidad como *“una de las herramientas máspreciadas para la realización del principio de democracia participativa que anima la Constitución”*⁶, pues les permite a los ciudadanos *“ejercer un derecho político reconocido por el propio Ordenamiento Superior (artículo 40 C.P.) y actuar como control real del poder que ejerce el legislador cuando expide una ley”*⁷.

9. La Corte Constitucional, al decidir las demandas de inconstitucionalidad presentadas en ejercicio de dicha acción pública, no realiza una revisión oficiosa de las leyes, sino que las examina a partir de los cargos que plantean los demandantes. Es decir, este tipo de control constitucional solo puede adelantarse de manera rogada, no oficiosa ni automática, lo que implica que *“efectivamente haya habido demanda, esto es, una acusación en debida forma de un ciudadano contra una norma legal”*⁸.

10. Para lograr una acusación de tales características, el demandante debe cumplir con todos y cada uno de los requisitos previstos en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, los cuales han sido considerados por la jurisprudencia constitucional como unos *“mínimos razonables que buscan hacer más viable el derecho [de participación política], sin atentar en ningún momento contra su núcleo esencial”*⁹.

11. Esto supone que el demandante debe cumplir con una carga mínima de argumentación, que le permita al juez constitucional identificar las normas acusadas, los preceptos constitucionales que se consideran vulnerados, el concepto de tal vulneración y la razón por la cual la Corte es competente para pronunciarse. Si se cumple con esos elementos, el juez constitucional puede informarse adecuadamente para emitir un pronunciamiento de fondo. De esta manera se asegura *“el efectivo ejercicio de un derecho político reconocido a todos los ciudadanos que se expresa en la posibilidad de controlar el ejercicio del poder público a través de la acción pública de inconstitucionalidad”*¹⁰.

12. Ahora bien, ha dicho la Corte que la exigencia de estos requisitos mínimos opera, a su vez, como un criterio de autorrestricción judicial. Como se mencionó anteriormente, en el caso de la acción pública, el control

⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001.

⁷ *Ibidem*.

⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-447 de 1997.

⁹ Corte Constitucional Sentencia C-131 de 1993.

¹⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001.

constitucional es rogado, lo que implica que la Corte Constitucional no puede “suplir la acción del demandante, bien sea en el perfeccionamiento de una argumentación deficiente o en la formulación de nuevos cargos de inconstitucionalidad, no contenidos en el libelo”¹¹.

13. Así mismo, la necesidad de que el demandante cumpla con una carga argumentativa mínima cuando ejerce la acción pública de inconstitucionalidad guarda relación con la presunción de constitucionalidad de las leyes, que son producto de la actividad democrática deliberativa del Congreso. Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha explicado que, en el caso de las normas susceptibles de dicha acción, tal presunción solo puede ser desvirtuada si existe una acusación concreta que demuestre una oposición entre el texto legal y los preceptos superiores¹².

14. De manera que si al estudiar las razones expuestas por el demandante al formular sus pretendidos cargos de inconstitucionalidad, la Corte Constitucional encuentra que estos no satisfacen los requisitos previstos en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 y desarrollados por la jurisprudencia constitucional¹³, se impone la necesidad de proferir un fallo inhibitorio, por la ineptitud sustancial de la demanda.

15. Tal inhibición, por una parte, garantiza que la Corte ajuste su ámbito de decisión a los cargos propuestos, sin suplir el papel que debe desempeñar el demandante. Por otra parte, implica la ausencia de cosa juzgada frente a las normas demandadas y, por lo tanto, que es viable presentar nuevas demandas contra ellas, ya sea que se alegue la violación de los mismos preceptos constitucionales o de otros. Esa posibilidad se eliminaría si la Corte Constitucional, a pesar de las deficiencias argumentativas de los cargos, optara por pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad de los contenidos normativos acusados.

16. En el asunto de la referencia, dado el alto número de disposiciones demandadas, luego de su identificación, transcripción y resalto de los apartes que se cuestionan, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial 50.101 de diciembre 29 de 2016, el estudio de constitucionalidad se abordará de conformidad con el siguiente orden expositivo: (i) se presentarán los cargos formulados por el demandante y por la coadyuvante; (ii) se hará referencia a los conceptos de los diferentes intervinientes en el proceso; (iii) se referirá la intervención del Ministerio Público; (iv) se valorará la aptitud de los cargos formulados¹⁴ y, solo respecto de aquellos que superen este examen,

¹¹ Corte Constitucional, Sentencia C-612 de 2015

¹² *Ibidem*.

¹³ Ver, por ejemplo, Sentencia C-1052 de 2001.

¹⁴ Si bien, en el auto admisorio de la demanda el Magistrado Sustanciador define si esta cumple los requisitos mínimos de procedibilidad, este estudio corresponde a una revisión sumaria, que “[...] *no compromete ni define la competencia [...] de la Corte, [...] en quien reside la función constitucional de decidir de fondo sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos [...] (C.P. art. 241-4-5)*” (Corte Constitucional, sentencia C-623 de 2008, que, a su vez, cita como fundamento las sentencias C-1115 de 2004, C-1300 de 2005, C-074 de 2006 y C-929 de 2007; esta idea ha sido reiterada, entre otras, en las sentencias C-894 de 2009 y C-281 de 2013).

finalmente; (v) se plantearán los problemas jurídicos que supone el estudio de la respectiva disposición y se realizará el examen de constitucionalidad pertinente.

17. En cuanto a la valoración de los cargos, esta se hará de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 y respecto de aquellos que formulan presuntos desconocimientos del principio de igualdad, de conformidad con las cargas que respecto de este cargo ha considerado necesarias la jurisprudencia constitucional. En cuanto al primer aspecto, el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 regula el contenido de las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad. De esta disposición, la jurisprudencia de la Corte ha considerado como necesarios para un pronunciamiento de fondo, i) la delimitación precisa del objeto demandado, ii) el concepto de violación, que debe caracterizarse por su *claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia*¹⁵ y iii) la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto¹⁶. Con relación al segundo aspecto, el control constitucional por la vulneración del principio de igualdad, esta Corte, de manera reiterada, ha determinado que los ciudadanos demandantes tienen el deber de cumplir con las siguientes cargas argumentativas:

“(i) determinar cuál es el criterio de comparación (‘patrón de igualdad’ o tertium comparationis), pues antes de conocer si se trata de supuestos iguales o diferentes en primer lugar debe conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza; (ii) debe definir si desde la perspectiva fáctica y jurídica existe tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles y, (iii) debe averiguar si el tratamiento distinto está constitucionalmente justificado, eso es, si las situaciones objeto de comparación, desde la Constitución, ameritan un trato diferente o deben ser tratadas en forma igual”¹⁷.

18. Finalmente, además de estos requisitos, el análisis de aptitud de los cargos cuando se plantea un presunto desconocimiento de los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria, según la jurisprudencia constitucional, es más exigente. Esta Corte ha considerado que el juzgamiento de las disposiciones no se puede realizar de manera aislada, en la medida en que *“estos principios se predicán del sistema en su conjunto y no de un*

¹⁵ Con relación al alcance de cada una de estas características, la Corte Constitucional, ha señalado: *“En línea con lo anterior, en las Sentencias C-1052 de 2001 y C-856 de 2005, la Corte precisa el alcance de los mínimos argumentativos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, al decir que hay claridad cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; hay certeza cuando la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente y no en una que el actor deduce de manera subjetiva, valga decir, cuando existe una verdadera confrontación entre la norma legal y la norma constitucional; hay especificidad cuando se define o se muestra cómo la norma demandada vulnera la Carta Política; hay pertinencia cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y hay suficiencia cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada”* (Sentencia C-247 de 2017).

¹⁶ Sentencia C-089 de 2016.

¹⁷ En idéntico sentido, las sentencias C-826 de 2008, C-886 de 2010 y C-240 de 2014.

impuesto en particular”¹⁸. Por tanto, según esta, el control de una disposición singular y concreta solo procede cuando de conservarse la norma en el ordenamiento se “*aporta al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad*”¹⁹, carga de demostración que, por lo menos, *prima facie*, le corresponde al demandante. En consecuencia, le corresponde a este presentar las razones con fundamento en las cuales una disposición afecta al sistema tributario en su conjunto.

2.1. Artículos 6, 7, 37 y 55 de la Ley 1819 de 2016²⁰

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

Artículo 6°. Adiciónese el artículo 242 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 242. *Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes. A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3o del artículo 49 de este Estatuto, estarán sujetas a la siguiente tarifa del impuesto sobre la renta:*

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	600	0%	0
>600	1000	5%	(Dividendos en UVT menos 600 UVT) x 5%
<u>>1000</u>	<u>En adelante</u>	<u>10%</u>	<u>(Dividendos en UVT menos 1000 UVT) x 10% + 20 UVT</u>

A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y

¹⁸ En igual sentido, las sentencias C-409 de 1996, C-664 de 2009 y C-743 de 2015.

¹⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-333 de 1993.

²⁰ Se realiza el estudio conjunto de estas disposiciones en la medida en que es común a estas los cargos por violación de los principios de igualdad o equidad tributaria.

sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 20 del artículo 49, estarán sujetos a una tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

Parágrafo. El impuesto sobre la renta de que trata este artículo será retenido en la fuente sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

Artículo 7°. Modifíquese el artículo 245 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 245. *Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.* La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, **percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país**, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de cinco por ciento (5%).

Parágrafo 1. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.

Parágrafo 2. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

Artículo 37. Modifíquese el artículo 36-3 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 36-3. *Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas.* La distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital, producto de la capitalización de la cuenta de Revalorización del Patrimonio, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. **En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa**, tampoco constituye renta ni ganancia ocasional, la distribución en acciones o la capitalización, de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de conformidad con los artículos 48 y 49.

Artículo 55. Modifíquese el artículo 75 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 75. *Costo fiscal de los bienes incorporales formados*. El costo fiscal de los bienes incorporales formados por los contribuyentes **no obligados a llevar contabilidad**, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación” (en negrilla y subrayado se resaltan los apartes que se demandan).

2.1.1. Cargos de inconstitucionalidad

19. Según el accionante, los artículos 6 y 7 vulneran el principio de igualdad en su faceta de no discriminación. Indica que el legislador otorgó un trato diferencial entre personas que se encuentran en la misma situación. Para el caso del artículo 6, el trato desigual se predica de las personas naturales residentes en Colombia a quienes se gravarían sus dividendos y sucesiones ilíquidas sobre una tarifa del 10%, frente al 5% que se aplica por estos mismos conceptos a las personas naturales extranjeras²¹. Con relación al artículo 7, el trato discriminatorio se deriva de la aplicación de la tarifa especial para dividendos del 5% que solo tiene como destinatarias a las sociedades extranjeras sin domicilio principal en el país, y no a la totalidad de sociedades, incluidas las nacionales²². Adicionalmente, señala que como consecuencia del trato discriminatorio a las empresas extranjeras se desconoce el principio de integración Latinoamericana y del Caribe, de que trata el artículo 9 de la Constitución²³.

20. Con fundamento en la Sentencia C-022 de 1996, indica que las disposiciones no superan un juicio de razonabilidad, para justificar el trato desigual. En primer lugar, señala que el favorecimiento de las personas naturales no residentes en el país, con un gravamen 50% inferior en relación con aquellas que residen en el país no atienden a ningún objetivo constitucional. En segundo lugar, indica que este tratamiento no encuentra fundamento alguno en la exposición de motivos del proyecto de ley, en el que solo se presentó una justificación en relación con el distinto tratamiento para las personas jurídicas y no para las naturales. Finalmente, aduce que no existe una relación de proporcionalidad entre el tratamiento diferente y el fin perseguido, puesto que es irracional que se favorezca a las personas naturales no residentes, frente a las persona naturales que residen en el país, si se considera que ambas se encuentran en la misma situación, al ser accionistas de sociedades colombianas que distribuye un dividendo sobre rentas que fueron objeto de tributación²⁴.

²¹ Folio 2.

²² Folio 5.

²³ Folio 6.

²⁴ Folios 3 a 4.

21. Señala que el artículo 37 vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria, al mantener el beneficio de capitalización del artículo 130 del Estatuto Tributario sólo para las sociedades listadas en bolsa (utilidades que no constituyen renta), sin justificación alguna²⁵. En el escrito de corrección de la demanda expresa que de acuerdo con la sentencia C-460 de 2011 el cargo por vulneración al principio de igualdad se fundamenta en las siguientes dos premisas: (i) las personas jurídicas que se encuentran en idénticas condiciones deben ser tratadas de forma análoga; por tanto, si existen dos sociedades anónimas que realizan negocios en un mismo mercado, sin que existan diferencias sustanciales entre ellas, su tratamiento fiscal debe ser idéntico. (ii) Cuando se confiere el beneficio fiscal a un único grupo de personas jurídicas sin que con este tratamiento se logre un fin constitucionalmente legítimo, tal como sería el desarrollo del mercado de valores, la prerrogativa se torna arbitraria en relación con el grupo al que no le fue conferido el beneficio²⁶.

22. Finalmente, solicita declare inexecutable la expresión “*no obligados a llevar contabilidad*”, que se contiene en el artículo 55, al desconocer los principios de igualdad y equidad tributaria. Señala que la presunción de hecho que se crea para estimar el costo fiscal de los bienes no tiene justificación constitucional para un diverso tratamiento. En su concepto, existe una obligación de trato igual, porque la dificultad para asignar valor a bienes intangibles es común a todos los contribuyentes, y que, con anterioridad el artículo 75 del Estatuto Tributario regulaba esta presunción sin hacer diferencia alguna entre contribuyentes²⁷.

2.1.2. Intervenciones

2.1.2.1. Universidad Externado de Colombia

23. La Universidad Externado de Colombia solicita se declare la exequibilidad de las disposiciones. Con relación al artículo 6 sostiene que las personas naturales residentes en el país están sujetos en Colombia, por su renta mundial (conexión subjetiva con el país), mientras que los no residentes están sujetos por su renta de fuente en el país, puesto que cuentan con una conexión objetiva o real. Los residentes se gravan en aplicación del principio de capacidad contributiva y los no residentes con fundamento en el principio de beneficio. Por tanto, señala que no existe una situación comparable a efectos de analizar una posible vulneración del principio de no discriminación²⁸.

24. Solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 7 al considerar que, aunque la tarifa supone un tratamiento diferente, esta, *per se*, no es discriminatoria puesto que las posiciones de unos u otros sujetos no son comparables. En efecto, indica que la ley colombiana regula la distinta

²⁵ Folios 15 a 16.

²⁶ Folio 126.

²⁷ Folio 130.

²⁸ Folio 260.

situación de las sociedades y entidades extranjeras, de las sociedades y entidades nacionales, e indica que las primeras están sujetas por sus rentas de fuente nacional, mientras que las segundas por su renta mundial²⁹.

25. En relación con la expresión demandada del artículo 37, considera que debe declararse exequible. El fin constitucionalmente protegido es el derecho a la seguridad social en pensiones (*sic*) que se traduce en la prevalencia financiera del Sistema General de Pensiones, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 170 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Expresa que los mercados financieros generan productos atractivos para canalizar el ahorro y prestan beneficios para la comunidad en general. Por tanto, considera que se ajusta a la Constitución la diferencia que se otorga a las sociedades que cotizan en bolsas de valores de aquellas que no, porque los beneficios de estas últimas no necesariamente se reflejados en el conglomerado social. Por tanto, indica, se trata de una decisión política del legislador que no genera una tensión constitucional relevante³⁰.

26. Solicita se declare exequible el apartado demandado del artículo 55. En primer lugar, señala que las diferencias entre sujetos obligados y no obligados a llevar contabilidad son palmarias, tanto así, que el Estatuto Tributario, desde siempre, ha definido normas distintas para unos y otros; igual tratamiento le ha otorgado la doctrina y, por último, cuando menos, se diferencia, claramente en lo que tiene que ver con el impuesto de renta de personas naturales y el de personas jurídicas y demás sujetos obligados a llevar contabilidad. Incluso, indica, que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN) ha utilizado dos tipos de formularios que atienden a la misma lógica doctrinaria. En segundo lugar, señala que dada la especial importancia de la contabilidad como fuente de prueba de la capacidad económica en materia fiscal, era lógico que la presunción de costo fiscal se aplicara solo para los no obligados a llevar sus asientos contables³¹.

2.1.2.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

27. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita se declare la ineptitud del cargo, por incumplimiento del requisito de suficiencia y, de manera subsidiaria, se declare la constitucionalidad de las disposiciones atacadas. Frente al artículo 6, sostiene que los grupos de personas (residentes y no residentes) son significativamente diferentes, por lo cual no es exigible un tratamiento idéntico, de allí que exista un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria. Además, señala que contribuir con los ingresos provenientes de la repartición de dividendos es coherente con los conceptos de justicia, equidad, y progresividad³².

²⁹ Folio 261 y vto.

³⁰ Folio 265 y vto.

³¹ Folio 268 y vto.

³² Folios 290 a 292 y vto.

28. En relación con el artículo 7 expresa que los grupos de personas (sociedades nacionales y sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia) son significativamente diferentes, por lo que no es exigible un tratamiento análogo. Indica, además, la tarifa diferencial es razonable pues, en caso contrario, sí se otorgaría un beneficio injustificado a las sociedades extranjeras sin domicilio en el país. Solicita, finalmente, que se declare la ineptitud del cargo por la supuesta violación del artículo 9 constitucional³³.

29. Considera que el artículo 37 es exequible porque en ejercicio del amplio margen de configuración normativa que tiene el legislador en materia tributaria, ha otorgado un beneficio a las sociedades que cotizan en bolsa desde el año 1990, con el fin de incentivar una actividad de interés público, en el marco de lo dispuesto en el 355 constitucional. Indica que el incentivo tributario previsto en el artículo 37 hace una diferenciación legítima y justificada entre las sociedades listadas y las no listadas en bolsa, pues la diferencia cumple uno de los fines de la intervención del Estado en el mercado de valores: la promoción de su desarrollo y democratización.

30. En relación con el artículo 55, solicita que se declare la ineptitud del cargo por incumplimiento del requisito de *suficiencia*, pues el demandante se limita a identificar los grupos que se comparan, pero no precisa las razones por las cuales se consideran que su situación jurídica es idéntica, o los motivos por los que se exige un tratamiento igualitario³⁴.

2.1.2.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

31. La DIAN defiende la constitucionalidad de los preceptos demandados. Señala que el artículo 6 es exequible porque los residentes y los no residentes o extranjeros no se encuentran en una misma posición jurídica. El tratamiento diferencial desarrolla el principio de progresividad y equidad tributaria, según lo consideró la Corte en la sentencia C-364 de 1993³⁵.

32. Solicita se declare la exequibilidad del artículo 7 pues la finalidad que persigue el Legislador es el mejoramiento del recaudo al gravar los dividendos de las sociedades extranjeras y personas naturales no residentes³⁶. Si bien es cierto dicho tributo se encontraba vigente para el año 2006, la tarifa era más alta (7%.); por tanto, indica, la nueva disposición es más benéfica para los extranjeros al haberla reducido al 5%.

33. Defiende la exequibilidad del artículo 37 al tratarse de una disposición que tuvo origen en el artículo 6 de la Ley 49 de 1990 y cuya finalidad es fomentar el desarrollo del mercado de capitales³⁷.

³³ Folios 293 a 295 y vto.

³⁴ Folios 307 a 308.

³⁵ Folios 376 a 377.

³⁶ Folios 377 a 378.

³⁷ Folio 401.

34. Finalmente, solicita se declare exequible el artículo 55. Para tales efectos reitera, de manera textual, los argumentos presentados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público³⁸.

2.1.2.4. Universidad del Rosario

35. La Universidad del Rosario apoya la declaratoria de inexecutable de los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016. Indica que de conformidad con la Sentencia C-551 de 2015 existe la obligación de brindar un tratamiento igual a todas las personas, sean o no residentes en Colombia, en cuanto a sus cargas tributarias. Además, indica que las disposiciones no persiguen un objetivo constitucional, lo que trasgrede el principio de igualdad y de "no discriminación"³⁹. Además, en relación con la solicitud de declaratoria de inexecutable del artículo 7 señala que los obligados se encuentran bajo una misma situación fáctica; por tanto, es violatoria del principio de igualdad la distinción que se hace en razón del domicilio, amén de que se aprecia que la disposición persiga un objetivo constitucional que justifique el trato desigual para las sociedades extranjeras⁴⁰.

36. Considera que el artículo 37 debe declararse exequible. De acuerdo con la doctrina constitucional (Sentencia C-692 de 2007), la actividad bursátil es de interés público. Por consiguiente, es preferible la permanencia de recursos provenientes de las utilidades que exceden el monto de utilidad no gravada con renta ni ganancia ocasional en el haber de la sociedad, para que puedan servir como prenda general de sus acreedores, y no, en cambio, aun estando estos gravados, se encuentren disponibles para su distribución entre socios, accionistas, asociados suscriptores o similares⁴¹.

37. Finalmente, considera que el aparte demandado del artículo 55 debe ser declarado inexecutable. Afirma que una vez revisados los antecedentes legislativos no se establece una justificación para el tratamiento desigual o preferencial para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad. Por tal causa, señala que se impone una carga adicional a un sector que contribuye sin que medie una razón para excluir al otro. Adicionalmente, indica que esta medida no demuestra la consecución de un fin importante porque ni aumenta el recaudo ni garantiza el principio de equidad tributaria. Finalmente, señala que la disposición que regulaba la materia, con anterioridad, fijaba la presunción para todos los contribuyentes, sin distinción alguna⁴².

2.1.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

38. El ICDT apoya la declaratoria de executable de los los artículos 6, 7 y 37 de la Ley 1819 de 2016. Señala que el criterio de residencia fiscal es un concepto que regula el Estatuto Tributario (artículo 10). Por regla general, los

³⁸ Folios 394 a 395.

³⁹ Folio 634.

⁴⁰ Folio 635.

⁴¹ Folios 638 al 639.

⁴² Folios 641 al 642.

no residentes se encuentran sujetos a tarifas de retención que se aplican sobre el monto del pago o abono en cuenta y no están obligados a presentar declaración de renta, de suerte que, el impuesto se liquida sobre el ingreso bruto. La disposición que se demanda no contiene una regla aislada ni caprichosa, sino que hace parte de un sistema que diferencié entre residentes y no residentes⁴³.

39. Fundamenta la solicitud de exequibilidad del artículo 7 en lo dispuesto por el artículo 100 de la Constitución Política, que parte de una premisa general de igualdad de garantías entre extranjeros y nacionales, pero al mismo tiempo establece restricciones, siempre y cuando sean fijadas por la “*Constitución o la Ley*”. Manifiesta que estos tratamientos diferenciales han sido avalados por la Corte Constitucional; por ejemplo, señala, que en la Sentencia C-913 de 2003 se declaró la constitucionalidad de una disposición que había fijado tarifas diferenciales entre nacionales y extranjeros para la retención en la fuente en el pago de indemnizaciones. Finalmente, considera que existe una razón objetiva y razonable que no desconoce el principio de igualdad, como es la de lograr el efectivo recaudo del impuesto a los dividendos⁴⁴.

40. Con relación al artículo 37, considera que la Constitución de 1991 introdujo un modelo de economía social de mercado. En consecuencia, no le asiste razón al demandante al diferenciar, de manera injustificada, la intención del legislador al expedir los artículos 36-1 y 36-3 del Estatuto Tributario, si se tiene en cuenta que estas disposiciones se establecieron en la Ley 49 de 1990, con el propósito de fortalecer y democratizar el mercado de valores en Colombia. Por tanto, las disposiciones encuentran una justificación constitucional, cual es la de incentivar una participación mayor de personas en el mercado de valores colombiano⁴⁵.

41. Considera que la expresión demandada del artículo 55 debe ser declarada inexecutable. Advierte que se debe integrar la proposición jurídica con el apartado final del numeral 5 del artículo 53 de la Ley 1819 de 2016, según el cual, *“El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero”*. Esta integración da lugar a que, *“mientras que los no obligados a llevar contabilidad pueden tener un costo presunto de sus intangibles formados, con la consecuencia de que en el momento de enajenarlos verán disminuida su utilidad gravable; los obligados a llevar contabilidad no tendrán costo por los referidos intangibles y, por ello, al momento de enajenarlos, verán incrementados sus impuestos*. Según el interviniente, la única diferencia entre estos grupos (“obligados” y “no obligados” a llevar contabilidad) es el momento en que se entienden devengados sus ingresos, costos y gastos. Por tanto, resulta irrazonable la distinción hecha por el legislador, máxime que en el sistema tributario no se establece, salvo lo dicho, un régimen tributario

⁴³ Folios 435 al 436.

⁴⁴ Folios 439 al 441.

⁴⁵ Folios 451 al 453

diferente para los contribuyentes obligados y los no obligados a llevar la contabilidad⁴⁶.

2.1.2.6. Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

42. Para el CID las disposiciones que se demandan deben ser declaradas inexecutable. Indica que de conformidad con la interpretación contenida en las sentencias C-397 de 2011 y C-551 de 2017 de la Corte Constitucional, en las que se estudia el principio de igualdad en materia tributaria, no existe una justificación clara para el trato diferencial, pues frente a los ingresos de la cédula de dividendos y participaciones no hay lugar, en general, a deducciones. Por lo tanto, no es procedente, de conformidad con este principio⁴⁷, aplicar una tarifa menor a los no residentes para evitar que fuese excesiva, bajo el supuesto que de no encontrarse obligados a declarar no podrían imputarse los respectivos costos y deducciones.

43. En relación con los artículos 37 y 55 solicita se declaren ajustados a la Constitución. Frente al primero, manifiesta que con anterioridad han sido declarados exequibles beneficios tributarios que, como este, favorecen a los accionistas de empresas que cotizan en bolsa (sentencias C-242 y 320 de 2006). Adicionalmente, con estos beneficios se busca un fin mayor, que es promover la colocación de ahorro en inversiones de renta variable a través de un canal formalizado “bolsa de valores”⁴⁸. Con relación al segundo, expresa que la aplicación de la presunción sobre el costo de los bienes incorporeales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, si bien marca un trato diferencial con respecto al de los obligados a llevar contabilidad, responde a la necesidad de facilitar a la DIAN la realización de las tareas de administración y fiscalización pues de no existir una restricción posibilitaría abrir una ventana a la evasión. Adicionalmente, indica que se trata de una presunción que admite prueba en contrario⁴⁹.

2.1.3. Concepto del Ministerio Público

44. El Procurador General de la Nación solicita la declaratoria de exequibilidad de las normas acusadas. Con relación al artículo 6, considera que no se está ante sujetos iguales, y por consiguiente, el legislador puede ofrecer un trato diferenciado. El concepto de residencia es una característica diferenciadora y, por tanto, el vocablo “*residente*” es una categoría más cercana a los nacionales⁵⁰.

45. Con relación al artículo 7, afirma que no se configura un trato discriminatorio para las sociedades extranjeras, pues la diferenciación obedece a una razón suficiente. El juicio de comparación se presenta entre

⁴⁶ Folios 459 al 461

⁴⁷ Folio 520.

⁴⁸ Folio 521.

⁴⁹ Folios 521 al 522

⁵⁰ Folios 597 a 598.

capitales sin vocación de permanencia en el territorio nacional, es decir, aquellos que no impactan en la economía, más allá de la sola especulación, y aquellos que sí tienen vocación de permanencia interna con impacto en la economía (con residencia en Colombia). En conclusión, indica que se justifica un tratamiento menos benéfico al socio sin residencia en Colombia⁵¹.

46. Señala que el artículo 37 no es contrario a la Constitución porque la medida no genera impactos especiales sobre asuntos de particular relevancia constitucional, sino que se trata de un beneficio económico. Considera que la finalidad de dar impulso a la bolsa de valores, como herramienta para desarrollar las transacciones accionarias, mediante el incentivo a que las sociedades ingresen al mercado bursátil, es legítima, y al no ser prohibida por la Constitución, se inscribe en el campo de la potestad de configuración legislativa⁵².

47. Finalmente, en cuanto al artículo 55, considera que no existe una situación de igualdad entre los contribuyentes de que trata la disposición. Los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, por este deber que se les impone, de llevar contabilidad, tienen la obligación de tasar promedios técnicos sobre sus activos de propiedad industrial. Esta razón justifica el tratamiento diferenciado porque se trata de una desigualdad fáctica que es relevante⁵³.

2.1.4. Aptitud de los cargos formulados

48. Para la Corte, las expresiones demandadas de los artículos 6, 7, 37 y 55, en tanto proponen argumentos de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, no cumplen con las cargas de argumentación que ha exigido la jurisprudencia constitucional, de tal forma que pueda considerarse el cargo como *apto*, en los términos a que se hizo referencia en el numeral 2 *supra*.

49. Con relación a los artículos 6 y 7, el demandante no determina cuál es el criterio de comparación (“patrón de igualdad” o *tertium comparationis*), de conformidad con la jurisprudencia constitucional⁵⁴. En cuanto a la primera disposición, el demandante plantea el juicio de igualdad entre la persona natural no residente que se beneficia en una mayor proporción de la tarifa especial para dividendos, respecto de la persona natural que es residente⁵⁵. Sin embargo, no presenta razones para justificar por qué debe brindarse un tratamiento igualitario a los residentes y a los no residentes. El argumento se torna circular porque su fundamento se centra en el desconocimiento del

⁵¹ Folios 599 a 600.

⁵² Folios 602 a 603.

⁵³ Folios 605 a 606.

⁵⁴ La primera carga argumentativa que ha exigido la jurisprudencia constitucional a los ciudadanos demandantes, cuando plantean un cargo por violación al principio de igualdad, corresponde al siguiente: “(i) determinar cuál es el criterio de comparación (“patrón de igualdad” o *tertium comparationis*), pues antes de conocer si se trata de supuestos iguales o diferentes en primer lugar debe conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza”. Vid *supra* numeral 2.

⁵⁵ Folio 5.

principio de igualdad, para lo cual se restringe a citar instrumentos internacionales que hacen parte del bloque de constitucionalidad⁵⁶ o la jurisprudencia constitucional, en cuanto a que la igualdad es un límite a la libertad del legislador en materia legislativa (Sentencia C-412 de 1996) o a las exigencias del test leve de igualdad (Sentencia C-022 de 1996). Estos argumentos son especulativos. El demandante no determina con meridiana claridad cuál es la razón constitucional para tratar como iguales a las personas naturales residentes frente a aquellas que no lo son. En consonancia con esta carencia de fundamentación, el cargo tampoco cumple el requisito genérico de *especificidad*, que exige el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, de conformidad con su desarrollo jurisprudencial (numeral 2, *supra*), pues se trata de exposiciones vagas y abstractas.

50. Para fundamentar el cargo en contra de la expresión demandada del artículo 7, en primer lugar, destaca el demandante que las personas jurídicas también son titulares de derechos fundamentales, de conformidad con la jurisprudencia constitucional que se contiene en las sentencias SU-182 de 1998 y T-415 de 1999. Con fundamento en esta premisa plantea el juicio de igualdad entre las sociedades extranjeras y las nacionales, e indica que se encuentran en idénticas condiciones fácticas. Señala que cuando únicamente se grava a las sociedades extranjeras se les discrimina y, además, que tal proceder genera incentivos perversos para que tales sociedades pretendan lograr una equivalencia en el tratamiento tributario con las empresas nacionales mediante, entre otras, la creación de estructuras de optimización fiscal.

51. De manera análoga a la argumentación para fundamentar el cargo por desconocimiento del principio de igualdad contra el artículo 6, en el presente caso tampoco se aducen razones justificatorias, desde una perspectiva constitucional, de las que se permita inferir que los sujetos de comparación (empresas nacionales y empresas extranjeras) se encuentren en una misma posición jurídica y, por tanto, deban ser un tratamiento idéntico en cuanto a la regulación de la tarifa para dividendos o participaciones. Para justificar por qué las sociedades nacionales y extranjeras se encuentran en la misma situación fáctica el demandante simplemente presenta razones de tipo especulativo o indicaciones generales acerca del contenido del principio de igualdad. Estas no son suficientes para satisfacer el primer requisito que ha exigido la jurisprudencia constitucional cuando se trata de proponer un cargo por violación del principio de igualdad, como tampoco para entender que se acredita el requisito de *pertinencia* (numeral 2 *supra*).

52. El ciudadano demandante, a más del cargo anterior, fórmula uno adicional contra la expresión demandada del artículo 7 de la Ley 1819 de 2016. Considera que se transgreden los principios de la integración latinoamericana y del Caribe que se indican en el artículo 9 de la

⁵⁶ El accionante hace mención al Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de la Organización de las Naciones Unidas, la Convención Americana sobre Derechos Humana y la Carta Interamericana de los Derechos Humanos (folios 2 y 3).

Constitución. Este cargo no se considera apto por cuanto fue únicamente planteado por el demandante, más no objeto de desarrollo. En efecto, del simple enunciado de vulneración de esta disposición no es posible inferir las razones de la posible inconstitucionalidad. Por consiguiente, no cumple con ninguna de las exigencias mínimas que la jurisprudencia constitucional ha considerado debe reunir el concepto de violación, de que trata el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, relativas a su certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

53. En contra de la expresión, “*En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa*”, del artículo 37 de la Ley 1819 de 2016, formula cargos por desconocimiento del principio de igualdad y de equidad tributaria. La argumentación, sin embargo, se restringe al desconocimiento del primer principio; por tanto, se trata de un único cargo. Para fundamentar el cargo, en el escrito de corrección de la demanda, señala: “(i) *las personas jurídicas que se encuentran en idénticas condiciones deben ser tratadas de forma idéntica. Así pues, si existen dos sociedades anónimas que están haciendo negocios en un mismo mercado y no tienen diferencias sustanciales su tratamiento fiscal debe ser el mismo, y (ii) al conferir el beneficio fiscal sólo a un grupo de personas jurídicas sin que logre un fin constitucionalmente protegido, tal como es el desarrollo del mercado de valores, la prerrogativa se vuelve arbitraria frente al grupo al que no le fue conferido el beneficio*”⁵⁷. El demandante presenta, de manera inespecífica e indeterminada, los sujetos o tipos de sociedad objeto del juicio de igualdad, pues no justifica por qué razón ambas (las sociedades anónimas listadas en bolsa y aquellas que no) se encuentran en la misma posición jurídica, que amerite un tratamiento idéntico, a pesar de las diferentes exigencias que impone el ordenamiento para que las primeras puedan ser *listadas en bolsa*. En consecuencia, el cargo formulado no satisface la exigencia de *especificidad*, pues no ofrece fundamentos determinados, concretos y precisos en relación con la disposición acusada, con fundamento en los cuales pueda la Corte valorar el juicio de igualdad que propone el demandante y, en primera medida, tal como se planteó en el numeral 2 *supra*, “*conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza*”.

54. El cargo que se formula contra el artículo 55 de la Ley 1819 de 2016 tampoco satisface la primera exigencia de un cargo por violación del principio de igualdad⁵⁸. En este caso, el juicio de igualdad se plantea entre la situación jurídica de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y aquellos que no. La razón que invoca el demandante para demostrar que se trata de “*supuestos iguales*” es una apreciación subjetiva y, por tanto, de conveniencia y oportunidad, más que de constitucionalidad. Según señala, la dificultad para determinar el valor de los intangibles es común a todos los contribuyentes,

⁵⁷ Folio 11.

⁵⁸ Es de resaltar, además, que si bien el demandante formula un cargo por el presunto desconocimiento del principio de equidad tributaria este no se desarrolla ni en la demanda como tampoco en el escrito de corrección.

con independencia de si están o no obligados a llevar contabilidad; por tanto, de esta premisa, señala, se debe seguir un tratamiento igualitario en cuanto al costo fiscal de los bienes incorporeales formados por los contribuyentes. De la premisa no se sigue la inferencia o conclusión. Por tanto, no se plantea un cargo cierto de constitucionalidad. Tampoco es posible inferir que de dicha premisa se derive una situación de igualdad fáctica entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y aquellos que no y de la que, además, se pueda derivar un deber constitucional para el legislador de brindar el mismo trato al fijar la presunción de costo para bienes intangibles.

55. En conclusión, no se acredita la formulación material de un cargo en contra de las expresiones demandadas de los artículos 6 (parcial), 7 (parcial), 37 (parcial) y 55 (parcial) de la Ley 1819 de 2017, por lo que corresponde proferir un fallo inhibitorio⁵⁹.

2.2. Artículos 46, 63, 70, 136 y 139 de la Ley 1819 de 2016⁶⁰

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 46. Adiciónese el artículo 66-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 66-1. *Determinación del costo de mano de obra en el cultivo del café.* Para la determinación del costo en los cultivos de café, se presume de **derecho** que el cuarenta por ciento (40%) del valor del ingreso gravado en cabeza del productor, en cada ejercicio gravable, corresponde a los costos y deducciones inherentes a la mano de obra. El contribuyente podrá tomar dicho porcentaje como costo en su declaración del impuesto de renta y complementario **acreditando únicamente el cumplimiento de los requisitos de causalidad y necesidad contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, los cuales se podrán acreditar a través de cualquier documento que resulte idóneo para ello.**

⁵⁹ En todo caso, es importante resaltar, tal como se hizo en la Sentencia C-119 de 2016, lo siguiente: “Por lo demás, no sobra recordar que un fallo inhibitorio, lejos de afectar la garantía de acceso a la administración justicia (CP art. 229), constituye una herramienta idónea para preservar el derecho político y fundamental que tienen los ciudadanos de interponer acciones públicas en defensa de la Constitución (CP arts. 40.6 y 241), al tiempo que evita que la presunción de constitucionalidad que acompaña al ordenamiento jurídico sea objeto de reproche a partir de argumentos que no suscitan una verdadera controversia constitucional. En estos casos, como se expuso en la Sentencia C-1298 de 2001, lo procedente es ‘adoptar una decisión inhibitoria que no impide que los textos acusados puedan ser nuevamente objeto de estudio a partir de una demanda que satisfaga cabalmente las exigencias de ley’.”.

⁶⁰ Se realiza el estudio conjunto de estas disposiciones en la medida en que es común a estas los cargos por desconocimiento a los principios que rigen, en conjunto, el sistema tributario: equidad, justicia y progresividad.

El Gobierno podrá establecer por decreto una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido en el presente artículo, en consideración al monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable.

La presente disposición no exime al empleador del cumplimiento de todas las obligaciones laborales y de seguridad social.

ARTÍCULO 63. Adiciónese el artículo 107-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 107-1. *Limitación de deducciones*. Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas, hagan parte del giro ordinario del negocio, y con las siguientes limitaciones:

1. Atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos. **El monto máximo a deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados.**

2. Los pagos salariales y prestacionales, cuando provengan de litigios laborales, serán deducibles en el momento del pago siempre y cuando se acredite el cumplimiento de la totalidad de los requisitos para la deducción de salarios.

ARTÍCULO 70. Modifíquese el artículo 120 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 120. *Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles*. **No será aceptada la deducción por concepto de pago de regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional.**

No serán deducibles los pagos por concepto de regalías realizadas durante el año o periodo gravable, cuando dichas regalías estén asociadas a la adquisición de productos terminados.

ARTÍCULO 136. Adiciónese el artículo 771-6 al Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 771-6. *Facultad para desconocer costos y gastos*. La DIAN podrá rechazar la procedencia de costos y la deducción de gastos en el exterior cuando se verifique que:

1. El beneficiario efectivo, en los términos del artículo 631-5 de este Estatuto, de dichos pagos es, directa o indirectamente, en una proporción igual o superior al 50%, el mismo contribuyente.

2. El pago se efectúa a una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial o no se allegue certificado de residencia fiscal del beneficiario del pago.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la estructura jurídica obedece a un propósito principal de negocios, diferente al ahorro tributario, lo cual podrá hacerse a través de la aplicación del régimen de precios de transferencia.

ARTÍCULO 139. Adiciónese el Libro Séptimo al Estatuto Tributario el cual quedará así:

LIBRO SÉPTIMO.

TÍTULO I.

RÉGIMEN DE ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR.

Artículo 882. *Entidades controladas del Exterior sin residencia Fiscal en Colombia (ECE)*. Para efectos de lo previsto en este Título, son entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE), aquellas que cumplen con la totalidad de los requisitos siguientes:

1. La ECE es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos en los términos de cualquiera de las siguientes disposiciones:

a) Se trata de una subordinada en los términos de los numerales i., ii., iv., y v del literal b) del numeral 1 del artículo 260-1 de este Estatuto, o

b) Se trata de un vinculado económico del exterior en los términos de cualquiera de los literales del Numeral 5 del artículo 260-1 de este estatuto.

2. La ECE no tiene residencia fiscal en Colombia.

PARÁGRAFO 1o. Las ECE comprenden vehículos de inversión tales como sociedades, patrimonios autónomos, trusts, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado, constituidos, en funcionamiento o domiciliados en el exterior, ya sea que se trate de entidades con personalidad jurídica o sin ella, o que sean transparentes para efectos fiscales o no.

PARÁGRAFO 2o. Se presume que los residentes fiscales tienen control sobre las ECE que se encuentren domiciliadas,

constituidas o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial en los términos del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, independientemente de su participación en ellas.

PARÁGRAFO 3o. Para efectos de determinar la existencia o no de control en los términos del numeral 1 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, la tenencia de opciones de compra sobre acciones o participaciones en el capital de la ECE, se asimila a la tenencia de las acciones o participaciones directamente.

Artículo 883. *Sujetos del régimen de entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE).* Cuando se determine que la ECE es controlada por residentes colombianos de acuerdo con el artículo 882 anterior, estarán obligados a cumplir con las disposiciones de este título, todos aquellos residentes fiscales colombianos que tengan, directa o indirectamente, una participación igual o superior al **10% en el capital de la ECE o en los resultados de la misma.**

Artículo 884. *Ingresos pasivos.* Para efectos de lo dispuesto en este Título, son ingresos pasivos obtenidos por una ECE, los siguientes:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o realización de utilidades provenientes de participaciones en otras sociedades o vehículos de inversión, salvo que:

a) Las utilidades que son susceptibles de distribución correspondan a rentas activas de la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes, siempre y cuando:

i) Dichas utilidades tengan su origen principalmente en actividades económicas reales llevadas a cabo por la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes en la jurisdicción en la que se encuentre ubicada o tenga su residencia fiscal, según el caso, la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes; y

ii) En el caso de las filiales, subordinadas o establecimientos permanentes de la ECE, estas, a su vez, sean controladas indirectamente por uno o más residentes fiscales colombianos.

Para efectos de este literal, la referencia a utilidades con origen principalmente en actividades económicas reales significa que dichas utilidades se deriven en un porcentaje igual o superior a un 80% de ingresos que no sean considerados como rentas pasivas.

b) De haberse distribuido directamente a los residentes fiscales colombianos, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución o realización de utilidades habrían estado exentos de tributación en Colombia en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

2. Intereses o rendimientos financieros. No se consideran rentas pasivas los intereses o rendimientos financieros obtenidos por una ECE que sea controlada por una sociedad nacional sometida a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia; o

a) Sea una institución financiera del exterior, y

b) No esté domiciliada, localizada o constituida en una jurisdicción calificada como una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición, que no intercambie efectivamente de manera automática, información con Colombia de acuerdo con los estándares internacionales.

3. Ingresos derivados de la cesión del uso, goce, o explotación de activos intangibles, tales como marcas, patentes, fórmulas, software, propiedad intelectual e industrial y otras similares.

4. Ingresos provenientes de la enajenación o cesión de derechos sobre activos que generen rentas pasivas.

5. Ingresos provenientes de la enajenación o arrendamiento de bienes inmuebles.

6. Ingresos provenientes de la compra o venta de bienes corporales que cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

i) sean adquiridos o enajenados de, para, o en nombre de, una persona relacionada;

ii) sean producidos, manufacturados, contruidos, cultivados o extraídos en una jurisdicción distinta a la de la residencia o ubicación de la ECE; y

iii) su uso, consumo o disposición se realice en una jurisdicción distinta a la de residencia o ubicación de la ECE.

7. Ingresos provenientes de la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica, administrativos, ingeniería, arquitectura, científicos, calificados, industriales y comerciales, para o en

nombre de partes relacionadas en una jurisdicción distinta a la de la residencia o ubicación de la ECE.

Artículo 885. *Presunción de pleno derecho.* Se presume de pleno derecho que cuando los ingresos pasivos de la ECE representan un 80% o más de los ingresos totales de la ECE, que la totalidad de los ingresos, costos y deducciones de la ECE darán origen a rentas pasivas.

Artículo 886. *Realización de los ingresos.* Los ingresos pasivos obtenidos por una ECE, se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 27, 28, 29 de este Estatuto.

Artículo 887. *Realización de los costos.* Los costos asociados a los ingresos pasivos obtenidos por una ECE, se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 58 y 59 de este Estatuto.

Artículo 888. *Realización de las deducciones.* Las expensas en las que incurra la ECE para la obtención de los ingresos pasivos serán deducibles al momento de determinar las rentas pasivas siempre que cumplan con los requisitos previstos en este estatuto para su procedencia. Las deducciones que solicite una ECE, se entienden realizadas en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 104, 105 y 106 de este Estatuto.

Artículo 889. *Determinación de las rentas pasivas.* Las rentas pasivas atribuibles a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios son aquellas que resulten de sumar la totalidad de los ingresos pasivos realizados por la ECE en el año o período gravable, y restar los costos y las deducciones asociados a esos ingresos pasivos, de acuerdo con las reglas de los artículos anteriores.

Artículo 890. *Renta líquida gravable.* Las rentas pasivas, cuyo valor sea igual o mayor a cero (0), deberán ser incluidas en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con la participación que tengan en la ECE o en los resultados de la misma, los sujetos obligados a este régimen de acuerdo con el artículo 883.

Artículo 891. *Pérdidas asociadas a las rentas pasivas.* Las rentas pasivas, cuyo valor sea inferior a cero (0), no se someten a las reglas previstas en el artículo 147 de este estatuto para las pérdidas fiscales.

Artículo 892. *Descuento por impuestos pagados en el exterior por la ECE.* Los residentes fiscales que ejerzan control sobre una ECE y, en consecuencia, se vean en la obligación de cumplir con lo dispuesto en el artículo 890 de este Estatuto, tendrán derecho a los descuentos de que trata el artículo 254 de este Estatuto en la proporción de su participación en la ECE.

Artículo 893. *Tratamiento de la distribución de beneficios por parte de la ECE cuyo origen corresponde a rentas sometidas al régimen ECE.* Los dividendos y beneficios distribuidos o repartidos por la ECE, así como los remanentes distribuidos al momento de la liquidación de la ECE, originados en utilidades que estuvieron sometidas a tributación de acuerdo con las reglas de este Título, serán considerados como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional al momento de su realización para efectos fiscales por parte del sujeto obligado al régimen de ECE de conformidad con el artículo 883 en la proporción a que a ellas tuvieran derecho.

Las rentas o ganancias ocasionales provenientes de la enajenación de las acciones o participaciones en la ECE que correspondan a utilidades que estuvieron sometidas a tributación de conformidad con lo previsto en este Título, se consideran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional al momento de su realización para efectos fiscales por parte del sujeto obligado al régimen de ECE de conformidad con el artículo 883 en la proporción a que a ellas tuvieran derecho.

La condición de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional de estos dividendos se somete a lo previsto en el literal b. del numeral 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario” (en negrilla y subrayado se resaltan los apartes que se demandan).

2.2.1. Cargos de inconstitucionalidad

56. Para del demandante, los apartes que se resaltan, de los artículos 46, 63, 70, 136 y 139 de la Ley 1819 de 2016, desconocen los principios que rigen el sistema tributario: equidad, justicia tributaria y progresividad.

57. Con relación al artículo 46, señala que la disposición establece una presunción de derecho que no permite que el productor presente prueba en contrario, en caso de que el precio del café descienda. Asimismo, señala que los apartados que se demandan desconocen el principio de igualdad, en relación con los demás cultivadores agrícolas que también sufren el problema de la informalidad laboral, y por tanto, afrontan las mismas dificultades para comprobar sus costos en mano de obra⁶¹.

58. En cuanto al artículo 63, la contradicción con los principios constitucionales a que se hizo referencia se produce porque la regla de la limitación de los costos deducibles al 1%, desconoce la realidad de algunos contribuyentes que deben invertir rubros que están muy por encima del fijado como límite⁶².

59. Señala que el artículo 70 da lugar a una doble tributación, pues, si un empresario colombiano desarrolla un intangible en Colombia y lo vende a un vinculado económico suyo en el exterior, este ha de tributar sobre esa operación por el valor comercial. La disposición impide que las regalías pagadas por el uso de la propiedad industrial en Colombia sean deducibles, con independencia de que cumplan los criterios de deducibilidad que regula el artículo 107 del Estatuto Tributario, es decir que sean necesarias, razonables y proporcionales⁶³.

60. Señala que el artículo 136 da lugar a una situación de doble tributación, puesto que, *"si por el solo hecho de pertenecer la compañía destinataria del pago -directa o indirectamente- al mismo beneficiario real, puede la DIAN entrar a desconocer -como costos y gastos-, los pagos que se hagan a la misma, pero ellos siguen siendo gravados mediante el sistema de retención en la fuente para el no residente, así se estaría beneficiando el Estado doblemente de un mismo hecho: por no reconocer el pago como expensa deducible para el pagador, y por gravar al destinatario del pago como sujeto pasivo del mismo"*. Igualmente, señala que la disposición da lugar a la violación del principio de buena fe al atribuir la carga de la prueba al contribuyente, al que le corresponde probar que su empresa no es usada como un instrumento de ahorro tributario⁶⁴.

61. En relación con el artículo 139, afirma que el régimen de las Entidades controladas del Exterior sin residencia Fiscal en Colombia (en adelante, ECE) transfiere de forma ficta e irreal las rentas percibidas por sociedades del exterior, en las cuales se presume que el contribuyente colombiano es

⁶¹ Folios 127 a 129.

⁶² Folios 132 a 133.

⁶³ Folios 13 a 134.

⁶⁴ Folios 29 a 30.

controlante. Señala que este supuesto de control no obedece a un criterio real ni serio. En consecuencia, se desconoce el deber de las personas de tributar bajo los principios de equidad, justicia y progresividad cuando se les impone cumplir este deber sobre rentas que no han percibido y que probablemente nunca perciban, pues, el vehículo del exterior puede decidir no repartirlas⁶⁵.

2.2.2. Intervenciones

2.2.2.1. Universidad Externado de Colombia

62. La Universidad Externado de Colombia solicita que se declaren exequibles los artículos 46, 63, 70 y 139, y que se profiera un fallo inhibitorio respecto del artículo 136 de la ley 1819 de 2016. Con relación al primero, considera que el carácter de presunción de derecho no basta para declarar la inconstitucionalidad del artículo demandado, pues de acuerdo con la sentencia C-015 de 1993, *"la creación de presunciones es un recurso obligado de la legislación tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser más fácilmente suministrada por el contribuyente"*. Con fundamento en la Sentencia C-238 de 1997 señala que, en cuanto al cargo de igualdad, la diversidad de trato que resulta de la aplicación de la ley no siempre es violatoria de la Constitución Política. Finalmente, considera que el alcance del principio de buena fe no impide al legislador tomar las medidas que considere necesarias para salvaguardar el interés general, en este caso, la obligación de contribuir⁶⁶.

63. Señala que el artículo 63 se ajusta a la Constitución Política, en consideración a la amplia libertad de configuración del legislador en materia tributaria. Adicionalmente, señala que la disposición es compatible con el principio de eficacia, pues impide la erosión de la base del impuesto sobre la renta por virtud de deducciones que son fácilmente maleables por el contribuyente. Finalmente, a juicio de la Universidad, con este artículo se pone fin a la alta litigiosidad y consultas sobre los costos deducibles por conceptos de atenciones a clientes, proveedores y empleados⁶⁷.

64. En relación con el artículo 70, según explica, la doble tributación no está prohibida en la Constitución colombiana, por ello, las normas tributarias que generan dicho fenómeno no pueden ser consideradas inconstitucionales *per se*. Considera que el cargo por desconocimiento del principio de buena fe no debe prosperar, porque, de una parte, en la exposición de motivos del proyecto de ley se plasmó la intención de prevenir el abuso de deducciones obtenidas por el pago de regalías en el exterior, y de otra parte, la disposición tiene el carácter de una norma especial anti-abuso, por esto es admisible un mayor control sobre las actividades de los contribuyentes, sin que se trate de una presunción de mala fe⁶⁸. Finalmente, considera que no se vulneraron los

⁶⁵ Folios 136 a 137.

⁶⁶ Folios 266 a 267.

⁶⁷ Folio 270.

⁶⁸ Cita, para fundamentar su punto de vista, la sentencia C-551 de 2015.

principios de equidad, justicia y progresividad tributaria, pues, de conformidad con la Sentencia C-100 de 2014, "*el principio de progresividad tributaria ha de predicarse del sistema tributario y no de las normas en específico*". Por tanto, la determinación de la norma anti-elusión no es contraria a los principios y finalidades de la Constitución pues se enmarca dentro de las amplias facultades que tiene el Congreso de la República para delimitar los hechos generadores de los impuestos nacionales⁶⁹.

65. Considera que el cargo por desconocimiento de los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria, en cuanto al artículo 136, no presenta razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes. Señala, además que, aunque el cargo fuese apto no se configura la doble imposición, pues en la exposición de motivos del proyecto de reforma tributaria se fija como uno de los objetivos el de, "*evitar la internacionalización de ciertas operaciones con el fin de generar costos y gastos deducibles en Colombia y localizar ingresos en el exterior*". Con relación al segundo cargo que se plantea en contra de esta disposición, afirma que una inversión en la carga de la prueba, no vulnera *per se*, la presunción de buena fe; además, señala que la disposición desarrolla y encuentra justificación en la garantía de otros principios constitucionales tales como el de eficiencia (artículo 363 de la Constitución) o el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos del Estado (artículo 95.9 de la Constitución)⁷⁰.

66. Solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 139, en la medida en que el Estatuto Tributario implementó un régimen de transparencia fiscal de anti-diferimiento denominado ECE. La acción N° 3 del plan BEPS (*base erosion and profit shifting*) presenta recomendaciones en módulos fundamentales, en los que se pretende que las jurisdicciones que opten por implementarlas apliquen normas que impidan de forma más efectiva que los contribuyentes trasladen sus rendimientos a filiales ubicadas en el extranjero. La inclusión de esta presunción, según señala, se enmarca dentro de la amplia configuración legislativa⁷¹.

2.2.2.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

67. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público no se pronuncia respecto de las expresiones demandadas del artículo 46 de la Ley 1819 de 2016.

68. En relación con el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016, considera que debe declararse exequible. Señala que estas actividades han sido rechazadas por la Administración Tributaria, lo que ha dado lugar a múltiples controversias ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Indica que el Consejo de Estado ha resuelto en favor de aquella, bajo la premisa de que estos gastos no constituyen un gasto obligatorio y no tiene un carácter indispensable para la obtención de renta; es decir, deja de considerarse como

⁶⁹ Folios 270 a 272.

⁷⁰ Folio 277 y vto.

⁷¹ Folio 279 y vto.

una expensa necesaria, para lo cual se aparta de lo dispuesto por el artículo 107 del Estatuto Tributario. Finalmente, señala que en caso de que se estableciera una excepción para las empresas prestadoras de servicios, como lo pretende el actor, sería injusta e inequitativa⁷².

69. Solicita la declaratoria de exequibilidad del inciso primero del artículo 70. Sostiene que el abuso que se puede presentar por la venta de un intangible a un vinculado económico de otro país o a uno que se ubica en una zona franca en Colombia, bajo un esquema agresivo de planeación fiscal, no se puede evitar mediante la aplicación del régimen de precios de transferencia porque la situación abusiva no depende tanto del precio que se pague por la regalía, sino del carácter artificioso de la transacción de venta de la regalía desde Colombia hacia el vinculado económico. Por tanto, la norma persigue desincentivar este esquema de planeación y motivar a que las empresas en Colombia formen el intangible y lo exploten comercialmente en el país o en el exterior⁷³.

70. Solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 136 de la Ley 1819 de 2016, por la relevancia de estas disposiciones para la política tributaria. Con fundamento en la Gaceta del Congreso N° 894 de octubre 19 de 2016 indica que se debe *“fortalecer la normativa tributaria ya sea eliminando vacíos legales o implantando normas anti-evasión y anti-elusión de carácter particular (precios de transferencia y control sobre pagos a paraísos fiscales)”*. Indica que estas medidas tienen un sustento constitucional y el legislador la competencia, en ejercicio de su amplia potestad de configuración normativa, para definir una cláusula particular anti-abuso como herramienta necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos del Estado Social de Derecho. Finalmente, señala que el principio de la buena fe no puede erigirse en una barrera *“que impida al legislador modificar la legislación tributaria, procurar correctivos a prácticas abusivas o enfrentar la evasión”*; por consiguiente, indica, se trata de una medida proporcional para conseguir los objetivos en materia de control a la evasión y a la elusión⁷⁴.

71. En relación con el párrafo 2° del artículo 139 solicita que se declare exequible, puesto que la presunción es de carácter legal, por lo que admite prueba en contrario. Teniendo en cuenta que las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición, así como los regímenes preferenciales, con inusitada frecuencia se caracterizan por carecer de un efectivo intercambio de información, es imposible que la administración determine los porcentajes de participación y el control que puede ejercer los contribuyentes sometidos a dicho régimen sobre la ECE respectiva. La presunción, por tanto, desarrolla los principios de economía, eficiencia y eficacia que deben orientar la labor de la administración tributaria⁷⁵.

⁷² Folio 309.

⁷³ Folios 310 a 312.

⁷⁴ Folios 316 a 317.

⁷⁵ Folios 317 a 319.

2.2.2.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

72. La DIAN no se pronuncia acerca de las expresiones demandadas del artículo 46 de la Ley 1819 de 2016.

73. Reitera, de manera textual, los argumentos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público acerca de la exequibilidad de las expresiones demandadas de los artículos 63 y 70⁷⁶.

74. En relación con el artículo 136, sostiene que el artículo es exequible por dos razones: (i) no se vulnera la buena fe, pues la disposición tiene una finalidad de control fiscal y está diseñada como una norma anti-elusión, y (ii) la disposición no se aplica de manera automática, pues solo se puede hacer por intermedio de un proceso administrativo de fiscalización; por esta razón es importante la condición de rechazo, la cual no se hace si el pago obedece a un propósito de negocio diferente al ahorro tributario⁷⁷.

75. Finalmente, no se pronuncia acerca de la exequibilidad del artículo 139.

2.2.2.4. Universidad del Rosario

76. La Universidad del Rosario considera que las expresiones demandadas de los artículos 46 y 63 deben ser declaradas inexecutable. Con relación a la primera disposición indica que la presunción afecta seriamente la posibilidad de deducir costos y, de otra parte, impone una tarifa probatoria y contributiva específica, lo que desconoce la equidad tributaria. La norma no permite que los aportes a la seguridad social sean tomados como costo y tampoco tiene en cuenta la capacidad contributiva de quienes se dedican a esta actividad. Finalmente, considera que se presenta una contradicción entre la presunción de derecho, que no admite prueba en contrario, y su condicionamiento a la acreditación de los requisitos de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario; esta contradicción impide que la norma sea clara y tenga certeza, características que exigen el principio de legalidad de los tributos⁷⁸.

77. En cuanto a la segunda disposición, señala que no es proporcional que el legislador limite las deducciones, pues tienen como causa el desarrollo de la actividad económica de la empresa respectiva. Además, indica, la definición de este límite a las deducciones de los contribuyentes desconoce el derecho de libertad de empresa, pues son los particulares los que determinan la dirección de sus negocios⁷⁹.

78. Solicita que se declare la exequibilidad de los artículos 70, 136 y 139. Con relación al primero, afirma que de acuerdo con la Sentencia C-577 de 2009, hace parte de la libre configuración del legislador, en materia tributaria,

⁷⁶ Folios 396 a 397.

⁷⁷ Folio 405.

⁷⁸ Folios 639 a 640.

⁷⁹ Folios 643 a 644.

establecer o no reglas de doble tributación. Esta no representa un límite o una prohibición al legislador para la creación de tributos. Además, indica que el Legislador mantuvo los criterios de deducibilidad fijados en el artículo 107 del Estatuto Tributario⁸⁰. Señala que el artículo 136 es exequible, pues no existe una disposición constitucional que prohíba, de manera general, una situación en la que un contribuyente pueda estar gravado doblemente por una misma operación. Tampoco vulnera este precepto el postulado de la buena fe porque según la Sentencia C-1194 de 2008, este principio constitucional no tiene un carácter absoluto⁸¹. Finalmente, con relación al artículo 139, señala que la inclusión de estas presunciones sirve para aminorar la elusión y evasión de la declaración y pago de impuestos. Por último, refiere que la exposición de motivos del proyecto de reforma tributaria (Ley 1819 de 2016) hace mención al plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE, en el que se hacen previsiones sobre la materia⁸².

2.2.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

79. El ICDT considera que se deben declarar inexecutable los apartes demandados de los artículos 46 y 63, y el artículo 70 en su totalidad. Señala que el artículo 46 vulnera el principio de certeza tributaria y con ello el de legalidad, al dar lugar a una contradicción pues, no solo crea una presunción de derecho, sino que, además, exige que se acrediten los requisitos de causalidad y necesidad, de que tratan el artículo 107 del Estatuto Tributario. Además, establece la ficción de que los costos de mano de obra corresponden al 40% de los ingresos gravados y, seguidamente, exige la prueba de que se ha incurrido en ellos. Se trata, por tanto, de una presunción de derecho que requiere prueba. Asimismo, desconoce los principios de justicia y equidad, puesto que se establece una prohibición a los caficultores para deducir gastos mayores al límite del 40%, que pueden ser reales. De igual forma, señala que la disposición desconoce el principio de igualdad⁸³, en la medida en que la informalidad laboral afecta a todos los productores (por ejemplo, de papa, yuca y maíz) en el momento de acreditar las erogaciones en las que incurren por concepto de costos de mano de obra, sin que pueda considerarse que esta es exclusiva de los caficultores. Por tanto, a pesar de que varios grupos de contribuyentes se encuentran en una situación de igualdad, la disposición consagra un beneficio exclusivo para uno de ellos, que excluye a los otros sin ninguna justificación válida⁸⁴.

80. Considera que el artículo 63 es contrario a los principios de legalidad, no retroactividad de la ley tributaria, equidad, eficiencia y progresividad⁸⁵. Adicionalmente, indica que la disposición no garantiza los principios de igualdad material, equidad y progresividad, consagrados en los artículos 13,

⁸⁰ Folios 644 a 647.

⁸¹ Folios 649 a 652.

⁸² Folios 652 a 653.

⁸³ Observa el ICDT que la parte demandante no impugnó el término “café”, pero el cargo sí fue sustentado en la demanda (folio 460).

⁸⁴ Folios 455 a 460.

⁸⁵ El ICDT soporta este argumento en la sentencia C-615 de 2013.

95.9 y 363 de la Constitución, pues el límite del 1% de los ingresos fiscales netos y efectivamente realizados como monto máximo a ser deducible, no resulta equitativo ni justo para los contribuyentes que ejercen sus actividades productoras de renta en industrias en las que los gastos por concepto de atención a clientes, proveedores y empleados son altos y necesarios para posicionar o mantener sus negocios en el mercado. La norma demandada impone que los contribuyentes tributen con fundamento en una norma fiscal, que desconoce las particularidades y diferencias propias de su actividad comercial⁸⁶.

81. Indica que el artículo 70 es injusto, inequitativo y desproporcionado, por dar lugar a una forma de tributación en cascada y vulnerar los principios de libertad de empresa y de buena fe. La disposición, en la práctica, expresa, castiga toda operación que se realice sobre intangibles formados en Colombia, así como los pagos relacionados con regalías por la adquisición de productos terminados, sin diferenciar si obedecen a propósitos legítimos o negociales, sino que supone que se originan de forma fraudulenta. Expresa que es contrario a un principio de justicia y de razonabilidad que un contribuyente que ha estado sometido al régimen de precios de transferencia, que busca demostrar la realidad fáctica y económica de una transacción, sea sometido a que esos mismos pagos se definan como no deducibles. Indica que el impuesto a la renta es un tributo a las ganancias y, por tanto, no se trata de uno a los "ingresos brutos"; por tanto, cualquier rechazo a los gastos sin los cuales no pueda medirse el monto de la "ganancia" o la "renta" percibida, debe considerarse un castigo que, como tal, debe estar precedido de una causa real y justa. De otra parte, considera que la disposición presume la mala fe de los contribuyentes, pues da lugar a entender que toda transacción hecha en los términos descritos por ella genera un perjuicio al fisco y, en consecuencia, de que todos los contribuyentes en el supuesto de la misma son evasores⁸⁷.

82. Finalmente, considera que los artículos 136 y 139 son exequibles. Con relación al primero, si bien otorga un poder discrecional a la DIAN para desconocer los costos y los gastos en el exterior, si el beneficiario efectivo es directa o indirectamente el mismo contribuyente, permite probar en contrario, esto es que la operación cuenta con un propósito de negocio válido. En cuanto al último inciso de esta disposición, señala que, de declararse la constitucionalidad del numeral primero, debe declararse lo propio respecto a este último⁸⁸. Señala que el artículo 139 no presume como controlantes a quienes tengan solo el 10% de participación; por lo tanto, no se presume que los accionistas con 10% o más sean controlantes, sino que deben cumplir con el régimen ECE si un residente colombiano controla la entidad extranjera⁸⁹.

2.2.2.6. Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

⁸⁶ Folios 469 a 473.

⁸⁷ Folios 474 a 476.

⁸⁸ Folio 485.

⁸⁹ Folios 487 a 488.

83. El CID solicita se declaren exequibles los artículos 46, 63, 136 y 139, y se declare inexecutable el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016. Con relación al primero, señala que no es claro en qué sentido los principios de equidad y progresividad se vulneran, dado que no se realiza análisis comparativo alguno que permita establecer que un caficultor, en general, pueda ser beneficiado o perjudicado por la disposición. El trato derivado de la presunción de derecho se justifica en virtud de la necesidad de favorecer el principio de economía, pues en ciertos sectores es difícil relacionar pruebas que cumplan con todos los requisitos de fondo y de forma para justificar una deducción. La deducción solo aplica a un componente del costo, mano de obra, no implica un desconocimiento general de los recursos que necesita un sujeto para realizar su actividad económica⁹⁰.

84. Frente al artículo 63, indica que la argumentación de la demanda no es convincente. La norma supone un beneficio pues tales gastos no eran admitidos por la administración tributaria, al tener que demostrarse su necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con el ingreso gravado. Así, el costo fiscal que pudiera significar la medida debía limitarse de algún modo para que fuese coherente con las metas fiscales del gobierno y el marco de sostenibilidad fiscal que debe caracterizar la intervención estatal, de acuerdo con el artículo 334 de la Constitución Política⁹¹.

85. El artículo 136 facilita alcanzar un nivel de recaudo consecuente con las necesidades de gasto. De esta se deriva que las condiciones que dan lugar al desconocimiento de deducciones no aplican en caso de que se demuestre que la estructura del negocio tenga como finalidad defraudar el fisco o evadir impuestos; por tanto, no puede considerarse contraria a la Constitución.

86. Con relación al artículo 139 señala que se enmarca en una estrategia de control a la evasión fiscal, que constituye un fin del Estado y justifica un trato cuidadoso de ciertos instrumentos que pueden usar los contribuyentes para aminorar su carga tributaria, lo cual garantiza el principio de eficacia tributaria⁹².

87. Apoya la solicitud de inexecutable del artículo 70, al considerar que desconoce el principio de justicia tributaria, pues aun cuando el pago de regalías se hace a un vinculado económico, no es razón suficiente para desconocer la correspondiente deducción que, a la postre, motiva un aumento de la tasa efectiva de tributación. Señala que la actividad económica con un vinculado no puede catalogarse, siempre, como una estrategia para defraudar al Estado y que, precisamente, el estudio de precios de transferencia debe servir para efectos confirmatorios de esta premisa⁹³.

⁹⁰ Folio 521.

⁹¹ Folio 522.

⁹² Folio 523.

⁹³ Folio 522.

2.2.2.7. Federación Nacional de Cafeteros

88. La Federación Nacional de Cafeteros considera que el artículo 46 se ajusta a la Constitución Política. Señala que antes de la expedición de la norma existía una falta de regulación que interpretara la realidad del campo en el país, asociada a la problemática de la mano de obra en la producción de café. Indica que cerca del 65% de los costos de producción constituyen costos laborales y que la recolección del grano representa cerca del 50% del costo total de producción. Expresa, además, que los incentivos y subsidios del Gobierno Nacional dificultan el proceso de formalización laboral, ya que las personas se rehúsan a cambiar su pertenencia al régimen subsidiado para no perder dichos beneficios, máxime la estacionalidad de la actividad. Finalmente, considera que la finalidad del legislador fue la de establecer un tratamiento tributario preferencial para un sector que, dadas las condiciones de "informalidad", debía asumir una mayor carga impositiva, ante la imposibilidad de dar cumplimiento a la totalidad de requisitos en la materia⁹⁴.

2.2.3. Concepto del Ministerio Público

89. El Procurador General de la Nación solicita que se declare inexecutable la expresión "de derecho", que se contiene en el artículo 46 de la Ley 1819 de 2016, por omisión legislativa relativa y, en consecuencia, se exhorte al Congreso de la República para que expida una norma que regule las presunciones aplicables a los demás sectores agrícolas, conforme a su potestad de configuración legislativa, en el plazo de dos legislaturas⁹⁵. Indica, por un lado, que, en el presente asunto, debe aplicarse una presunción *iuris tantum*, ya que al no existir una justificación especialísima se desconoce el acceso a la administración de justicia, el debido proceso y la prevalencia del derecho sustancial. Además, señala que no existe una razón suficiente para excluir genéricamente al campo colombiano de una presunción para facilitar el cómputo del costo de la mano de obra en las declaraciones de renta pertinentes.

90. Solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 63. Expresa que, si bien algunas empresas pueden tener como objeto social principal las "atenciones sociales", tal circunstancia no inhibe la competencia legislativa para eliminar una deducción tributaria, o que tenga el deber de estimarla en una cifra superior. Finalmente, indica que, de acuerdo con la Sentencia C-766 de 2003, la finalidad de un tope en una deducción, consiste en "*incrementar la cantidad de recursos del contribuyente que quedan calificados como renta líquida*"⁹⁶.

91. En relación con el artículo 70, solicita la declaratoria de exequibilidad e inhibición por la inexistencia de cargo contra el inciso segundo. Señala, por una parte, que la disposición tiene por objeto que las operaciones de

⁹⁴ Folio 663 a 671.

⁹⁵ Folios 604 a 605.

⁹⁶ Folios 608 a 609.

licenciamiento por intangibles producidos localmente se realicen internamente y, en consecuencia, se genere una explotación económica local, evitando la fuga de divisas. De otra parte, puesto que la disposición reduce los beneficios tributarios, es una herramienta poco invasiva de la libertad de empresa, máxime que es competencia del legislador evaluar las condiciones económicas nacionales al momento de crear o reducir este tipo de incentivos⁹⁷.

92. Solicita a la Corte se inhíba de pronunciarse acerca de la constitucionalidad del artículo 136, por falta de certeza en el cargo en lo relativo a la doble tributación, que se declare su exequibilidad por el cargo relativo al desconocimiento del principio de buena fe. Con relación a este último aspecto, indica que la inversión de la carga de la prueba es una figura procesal a la que puede acudir válidamente el legislador, en aquellos eventos que requieran alterar la regla general del *onus probandi*, máxime que, cada individuo se encuentra en la capacidad de dar fe respecto de sus actuaciones⁹⁸.

93. Respecto del artículo 139, solicita se declare la exequibilidad condicionada del párrafo 3, en el entendido de que la disposición contempla una presunción de hecho. Señala que en caso de existir un escenario legítimo en el que la preferencia accionaria no implicara subordinación, estaría excluido de toda posibilidad de prueba. El desconocimiento de los principios de justicia y equidad tributaria no deviene del supuesto fáctico regulado como hecho subordinante, sino de haber efectuado el legislador una equiparación definitiva.

94. Finalmente, respecto del artículo 139 de la Ley 1819 de 2016, le solicita a la Corte se inhíba de emitir un pronunciamiento de fondo, pues indica que el demandante confunde el centro de las empresas en el extranjero con el sujeto obligado⁹⁹.

2.2.4. Aptitud de los cargos formulados

95. Tal como se indicó en el numeral 2 *supra*, el análisis de la aptitud de los cargos cuando se plantea un presunto desconocimiento de los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria, según la jurisprudencia constitucional, es más exigente. Esta Corte ha considerado que el juzgamiento de las disposiciones no se puede realizar de manera aislada, en la medida en que “*estos principios se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular*”¹⁰⁰. Por tanto, según esta, el control de una disposición singular y concreta solo procede cuando de conservarse esta norma en el ordenamiento se “*aporta al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad*”¹⁰¹, carga de demostración que, por lo menos, *prima facie*, le corresponde al demandante. En consecuencia, le

⁹⁷ Folios 609 a 611.

⁹⁸ Folios 615 a 616.

⁹⁹ Folios 616 a 618.

¹⁰⁰ En igual sentido, las sentencias C-409 de 1996, C-664 de 2009 y C-743 de 2015.

¹⁰¹ Corte Constitucional, Sentencia C-333 de 1993.

corresponde a este presentar las razones con fundamento en las cuales una disposición afecta al sistema tributario en su conjunto.

96. Es importante tener en cuenta que para efectos del control constitucional de las disposiciones que presuntamente desconocen el carácter sistémico del ordenamiento tributario, ha dicho la Corte Constitucional que la *“eventual regresividad de un tributo o de un específico precepto del ordenamiento tributario no debe considerarse por sí misma como una razón suficiente para declararlo inconstitucional”*¹⁰². De otra parte, esta Corte, se ha referido al alcance del artículo 363 constitucional, en el sentido de que los principios de *“equidad, eficiencia y progresividad son parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario”*¹⁰³; por tanto, resulta razonable que en aquellos eventos en que se formulen cargos por presunta vulneración de estos principios constitucionales, la demanda de inconstitucionalidad ofrezca razones mínimas por las cuales se considera que con la disposición acusada se afecta la legitimidad del sistema tributario en su conjunto, lo que además garantiza el ejercicio de un control rogado de constitucionalidad y no de uno oficioso, tal y como se expresó en el numeral 2 *supra*.

97. Algunos de los argumentos de inconstitucionalidad que plantea el demandante en contra de los artículos 46, 63, 70, 136 y 139 de la Ley 1819 de 2016 se orientan a justificar un presunto desconocimiento de los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria. Con relación al artículo 46, considera que la presunción de derecho no permite que el productor presente prueba en contrario cuando el precio del café desciende¹⁰⁴. A su juicio, la regla de limitación de los costos deducibles, de que trata el artículo 63, desconoce la realidad de algunos contribuyentes que deben invertir rubros que están muy por encima del límite fijado. Plantea que el artículo 70 posibilita una doble tributación, amén de que impide que las regalías pagadas por el uso de la propiedad industrial en Colombia sean deducibles, independientemente de que cumplan con los criterios de deducibilidad de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario. Señala que el artículo 136 da lugar a un supuesto de doble tributación pues el Estado se beneficia doblemente de un mismo hecho: (i) por no reconocer el pago como expensa deducible para el pagador, y (ii) por gravar al destinatario del pago como sujeto pasivo del mismo. Finalmente, afirma que de conformidad con el artículo 139, en el que se contiene el régimen de las ECE, el contribuyente puede ser obligado a tributar sobre rentas que no ha percibido y que probablemente no percibirá, pues el vehículo del exterior puede decidir no repartirlas. En ninguno de los casos el demandante ofrece una mínima justificación acerca de cómo estas

¹⁰² Corte Constitucional, Sentencia C-100 de 2014.

¹⁰³ Corte Constitucional, Sentencia C-551 de 2015.

¹⁰⁴ Es de precisar que los cargos formulados en contra del artículo 46 fueron inadmitidos, en su momento, por la Magistrada Sustanciadora de entonces. En el escrito de subsanación, sin embargo, no se brindaron nuevos elementos según los cuales se hubiese podido comprender cuál era la razón por la cual la creación de la presunción de derecho causaba una afectación al sistema tributario; por el contrario, en la argumentación complementaria se indicó que la disposición desconocía lo prescrito por el artículo 95.9 de la Constitución y no los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria, previstos en el artículo 363 Superior.

disposiciones tienen una incidencia de tal magnitud, que puedan alterar el sistema tributario en su conjunto. Por tanto, para la Corte, las expresiones demandadas de los artículos señalados no cumplen con los requisitos mínimos que ha exigido la jurisprudencia, de tal forma que puedan considerarse como cargos *aptos*, en lo que tiene que ver con los argumentos acerca de un presunto desconocimiento de los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria.

98. Con relación al artículo 46, el demandante, además, considera que esta disposición desconoce el postulado de igualdad, en relación con los demás cultivadores agrícolas que también sufren el problema de la informalidad laboral y, por tanto, afrontan las mismas dificultades para comprobar sus costos. El argumento plantea un cargo por omisión legislativa relativa, al no haber incluido la disposición a los demás productores agrícolas, tal como lo consideró el Ministerio Público. Con relación al control constitucional de las omisiones legislativas relativas, la jurisprudencia de esta Corte ha exigido, de manera reiterada, el cumplimiento de las siguientes cargas argumentativas¹⁰⁵:

“(i) que exista una norma sobre la cual se predique el cargo; (ii) que esta excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, debían estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, es esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; (iv) que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma, y (v) que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador”¹⁰⁶.

99. El demandante no cumplió esta carga. Se limitó a indicar que la disposición era violatoria del principio de igualdad, en relación con los demás cultivadores agrícolas, quienes también sufrían el problema de la informalidad laboral, sin plantear razones objetivas por las cuales la disposición debía considerarse inconstitucional al excluir de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables (el de los demás productores agrícolas), debían estar contenidos en el texto normativo cuestionado. Por consiguiente, el cargo no resulta apto para que la Corte realice un pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

¹⁰⁵ De hecho, tal como se indica en la Sentencia C-192 de 2006, en la que se analizó la exequibilidad de algunas expresiones del artículo 31 de la Ley 788, “*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*”, “*el ejercicio del derecho político a presentar demandas de inconstitucionalidad por omisión legislativa impone al ciudadano una fuerte carga de argumentación, que en manera alguna restringe su derecho a participar en la defensa de la supremacía de la Constitución sino que por el contrario, hace eficaz el diálogo entre el ciudadano, las autoridades estatales comprometidas en la expedición o aplicación de las normas demandadas y el juez competente para juzgarlas a la luz del Ordenamiento Superior*”.

¹⁰⁶ En idéntico sentido, las sentencias C-1009 de 2005 y C-460 de 2011.

100. Con relación al artículo 70, el demandante formula un cargo adicional, por presunta violación del principio de buena fe. Sin embargo, la totalidad de la argumentación se restringe a reiterar los argumentos por violación del principio de igualdad, sin que exista una justificación acerca de la forma en que la disposición es contraria al postulado constitucional que se contiene en el artículo 83 de la Constitución. En consecuencia, el cargo no fue objeto de desarrollo en la demanda; por tanto, ante la falta de cargo no es procedente efectuar pronunciamiento alguno.

101. Frente al artículo 136, estima el demandante que se desconoce el principio de buena fe, pues se invierte la carga de la prueba, la que se impone al contribuyente, al que le corresponde demostrar que su empresa no es usada como un instrumento de ahorro tributario. A juicio de esta Corte, el cargo no satisface los requisitos de *especificidad, claridad y suficiencia*. En primer lugar, no define de qué forma la disposición vulnera el ordenamiento constitucional. En segundo lugar, del argumento que plantea el demandante no es posible establecer una oposición objetiva y verificable entre el contenido del artículo 136 de la Ley 1819 de 2016 y el texto constitucional, pues el actor no explica con *claridad y suficiencia* cómo del postulado de buena fe se deriva una prohibición para que el legislador no pueda invertir la carga de la prueba y atribuirla al contribuyente, en aquellos eventos en que la DIAN tenga la facultad para rechazar la deducción de costos y gastos en el exterior.

102. En conclusión, no se acredita la formulación material de un cargo en contra de las expresiones demandadas de los artículos 46 (parcial), 63 (parcial), 70, 136 (parcial) y 139 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, por lo que corresponde proferir un fallo inhibitorio.

2.3. Artículos 100, 159, 237 y 300 de la Ley 1819 de 2016¹⁰⁷

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 100. Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 240. *Tarifa general para personas jurídicas.* La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar

¹⁰⁷ Se realiza el estudio conjunto de estas disposiciones, en la medida en que el demandante presentó un argumento común de inconstitucionalidad relativo al presunto desconocimiento del principio de libertad de empresa.

la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33%.

PARÁGRAFO 1o. A partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 1o de la Ley 939 de 2004 estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas.

Lo aquí dispuesto no debe interpretarse como una renovación o extensión de los beneficios previstos en los artículos mencionados en este párrafo.

PARÁGRAFO 2o. Estarán gravadas a la tarifa del 9% las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.

PARÁGRAFO 3o. Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que hayan accedido a la fecha de entrada en vigencia de esta ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 de 2010 tendrán las siguientes reglas:

1. El beneficio de la progresividad para aquellos contribuyentes que hayan accedido al mismo, no se extenderá con ocasión de lo aquí previsto.
2. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los contribuyentes que hayan accedido al beneficio liquidarán el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de la actividad económica.
3. Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio y que durante ese tiempo hayan incurrido en pérdidas fiscales y obtenido rentas líquidas, deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de operaciones en los que no hayan incurrido en pérdidas fiscales.
4. Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio y que durante ese tiempo únicamente hayan incurrido en pérdidas fiscales, deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo desde el año gravable en que obtengan rentas

líquidas gravables, que, en todo caso, no podrá ser superior a 5 años.

5. Tabla de Progresividad en la Tarifa para las sociedades constituidas bajo la Ley 1429 de 2010:

AÑO	TARIFA
Primer año	$9\% + (TG - 9\%) * 0$
Segundo año	$9\% + (TG - 9\%) * 0$
Tercer año	$9\% + (TG - 9\%) * 0.25$
Cuarto año	$9\% + (TG - 9\%) * 0.50$
Quinto año	$9\% + (TG - 9\%) * 0.75$
Sexto año y siguientes	TG

TG = Tarifa general de renta para el año gravable.

6. El cambio en la composición accionaria de estas sociedades, con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, implica la pérdida del tratamiento preferencial y se someten a la tarifa general prevista en este artículo.

PARÁGRAFO 4o. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea exclusivamente la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, en los términos de la Ley 98 de 1993, será del 9%.

PARÁGRAFO 5o. Las siguientes rentas estarán gravadas a la tarifa del 9%:

a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de 20 años;

b) Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se

requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado;

c) Lo previsto en este Parágrafo no será aplicable a moteles y residencias.

PARÁGRAFO 6o. A partir del 1o de enero de 2017, los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 100 de 1993 se consideran rentas brutas especiales gravadas a la tarifa del 9%. La disposición del exceso de reserva originado en dichos rendimientos genera una renta bruta especial gravada para las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías en el año gravable en que ello suceda a la tarifa del 24%.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1°. Durante el año 2017, la tarifa general del impuesto sobre la renta será del 34%.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2°. Los contribuyentes a que se refiere este artículo también deberán liquidar una sobretasa al impuesto sobre la renta y complementarios durante los siguientes períodos gravables:

1. Para el año gravable 2017:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2017			
Rangos base gravable en pesos colombianos		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.00 0	0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.00	En adelante	6%	(Base gravable – 800.000.000) * 6%

El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.

2. Para el año gravable 2018:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2018		
Rangos base gravable en pesos colombianos	Tarifa Marginal	Sobretasa

Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.00 0	0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.0 00	En adelante	4%	(Base gravable – 800.000.000) * 4%
El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.			

La sobretasa de que trata este artículo está sujeta, para los períodos gravables 2017 y 2018, a un anticipo del cien por ciento (100%) del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagarse en dos cuotas iguales anuales en los plazos que fije el reglamento.

ARTÍCULO 159. Adiciónese el artículo 364-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: ARTÍCULO 364-2. *Actos y circunstancias que constituyen abuso del régimen tributario especial.* Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, **de manera particular** se considera que la utilización del Régimen Tributario Especial obedece a una estructura negocial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:

1. El fin principal de la entidad no obedezca a un interés general mediante la realización de las actividades meritorias, sino a una explotación económica con fines de distribución de los excedentes directa o indirectamente. En la apreciación de esta circunstancia, se debe tener en cuenta entre otros factores, cuáles son las principales fuentes de percepción de ingresos y cuál es la destinación efectiva de tales recursos.

2. Existan o se otorguen beneficios o condiciones especiales para acceder a los bienes o servicios ofrecidos por la entidad, a los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.

3. Se adquieran a cualquier título, de manera directa o indirecta, bienes o servicios a los fundadores, asociados,

representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o a cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.

4. La remuneración de los cargos de fundadores, asociados, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno o de cualquier relación laboral contratada por la entidad le dé derecho a quien emplea su capacidad de trabajo a participar en los resultados económicos de la entidad directamente o a través de persona o entidad interpuesta.

5. Se reciben formalmente como donaciones, dinero, bienes o servicios, por los cuales, las entidades sin ánimo de lucro retribuyen directa o indirectamente al donante como contraprestación implícita por la supuesta donación. En este caso, los valores recibidos como donación serán gravados en cabeza de la entidad perceptora como ingresos distintos a los de su objeto social y adicionalmente no concederá deducción alguna al donante en el impuesto sobre la renta.

ARTÍCULO 237. Régimen de Tributación de las nuevas sociedades que inicien actividades en las ZOMAC. Las nuevas sociedades, que sean micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, que tengan su domicilio principal y desarrollen **toda** su actividad económica en las Zomac, y que cumplan con los montos mínimos de inversión y de generación de empleo que defina el Gobierno nacional, cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:

a) La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean micro y pequeñas empresas, que inicien sus actividades en las Zomac por los años 2017 a 2021 será del 0%; por los años 2022 a 2024 la tarifa será del 25% de la tarifa general del impuesto sobre la renta para personas jurídicas o asimiladas; para los años 2025 a 2027 la tarifa será del 50% de la tarifa general; en adelante tributarán a la tarifa general;

b) La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean medianas y grandes empresas, que inicien sus actividades en las Zomac por los años 2017 a 2021 será del 50% de la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas o asimiladas; por los años 2022 a 2027 la tarifa será del 75% de la tarifa general; en adelante las nuevas grandes sociedades tributarán a la tarifa general.

ARTÍCULO 300. Modifíquese el artículo 869 del Estatuto Tributario el cual quedará así: ARTÍCULO 869. *Abuso en materia tributaria*. La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, **independientemente de cualquier intención subjetiva adicional**.

PARÁGRAFO 1°. Se entiende por recharacterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

PARÁGRAFO 2°. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, **entre otras circunstancias**, que:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

PARÁGRAFO 3°. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias” (en negrilla y subrayado se resaltan los apartes que se demandan).

2.3.1. Cargos de inconstitucionalidad

103. Señala que el numeral 6 del párrafo 3 del artículo 100 de la Ley 1819 de 2019 contradice los principios de libertad de empresa y buena fe. Indica que la pérdida de la tarifa preferencial de renta a tarifa ordinaria desconoce los criterios de razonabilidad y proporcionalidad porque la norma no precisa, qué debe entenderse por cambio de composición accionaria. Esta situación afecta el derecho a la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa. Además, atenta contra el principio de buena fe pues se asume que el cambio en la composición accionaria de la empresa es producto de una transacción que pretende defraudar a la administración. Finalmente, señala que vulnera el artículo 57 de la Constitución Política, al ser un obstáculo para democratizar la participación accionaria de las empresas¹⁰⁸.

104. Señala que la expresión demandada del inciso 1° del artículo 159 contradice los postulados constitucionales de buena fe, debido proceso, libertad de empresa y certeza del tributo. Indica que el listado de circunstancias, por conllevar una sanción (la exclusión del régimen tributario especial), debe ser taxativo y no enunciativo. Afirma que el numeral 3 del artículo en cita imposibilita a las Entidades Sin Ánimo de Lucro (en adelante, ESAL) a desarrollar su actividad meritoria y, por tanto, restringe su derecho a la libertad de empresa e inhibe el cumplimiento de los fines esenciales del Estado que este tipo de entidades desarrollan por intermedio de sus actividades meritorias, pues el espectro de la restricción es demasiado amplio. Adicionalmente, expresa que dicho numeral desconoce el principio de solidaridad, pues impide que gran parte de las entidades dedicadas a la beneficencia puedan realizar sus actividades filantrópicas al impedir celebrar cualquier negocio o acto jurídico con sus fundadores¹⁰⁹.

105. Indica que la expresión demandada del artículo 237 desconoce el principio de libertad de empresa, al dar lugar a una forma de discriminación negativa entre las empresas constituidas con fundamento en el régimen ZOMAC y aquellas que no lo han sido, pues las primeras no puedan competir con las segundas. Indica que no es posible que una sociedad realice *toda* su actividad en determinada zona, o siendo ello posible, atenta contra la libertad de empresa que garantiza el artículo 333 de la Constitución¹¹⁰.

106. Considera que la expresión, “*independientemente de cualquier intención subjetiva adicional*”, que se contiene en el artículo 300, desconoce el debido proceso y la libertad de empresa, por las siguientes dos razones: (i) otorga poderes “*omnímodos*” a la DIAN para reconfigurar las operaciones que considere deben tener otros efectos fiscales. (ii) Rompe la equivalencia entre la DIAN y el contribuyente como contraparte, pues el último debe demostrar, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del

¹⁰⁸ Folios 64 a 65.

¹⁰⁹ Folios 147 a 148.

¹¹⁰ Folio 138.

derecho, que la finalidad del negocio era válido y razonable, y que el hecho de que su estructuración hubiese generado una optimización fiscal, no desdibujaba la realidad y razonabilidad del negocio¹¹¹. Con relación al segundo aparte demandado, “*entre otras circunstancias*”, que se contiene en el parágrafo 2° de este artículo, indica que desconoce el derecho al debido proceso, al agregar la expresión a las causales por las cuales se puede tomar un acto jurídico como artificioso, lo cual “*abre un universo inagotable*” de consideraciones subjetivas para que la autoridad fiscal categorice un acto artificioso¹¹².

2.3.2. Intervenciones

2.3.2.1. Universidad Externado de Colombia

107. La Universidad Externado de Colombia solicita la declaratoria de exequibilidad del numeral 6 del parágrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, al no afectar el núcleo esencial de la libertad de empresa¹¹³. Indica que la norma responde a una finalidad anti-abuso o anti-elusión y, por tanto, el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración para regular la materia, aun cuando la medida represente efectos impositivos no deseados para algunos contribuyentes. De otra parte, señala que el demandante no justificó por qué la diferencia carecía de sustento constitucional; indica que se limitó a señalar que esta no favorecía a las sociedades que requieran accionistas nuevos como mecanismo de financiación, sino a aquellas que pudieran recurrir al financiamiento del sector bancario. Señala que la disposición no desconoce el principio de buena fe pues no tiene la estructura de una presunción de derecho, esto es, no presume que un cambio en la composición accionaria de lugar a un acto de defraudación al fisco. Finalmente, indica que el principio de buena fe no es una barrera para que el Legislador adopte medidas para evitar la elusión tributaria, en los términos de la Sentencia C-655 de 2014¹¹⁴.

108. Solicita se declare exequible la expresión demandada del artículo 159, pues la exclusión de las entidades implicadas del Régimen Tributario Especial no es una sanción, sino la regulación de las condiciones para acceder a un tratamiento fiscal especial. Estas cláusulas buscan evitar la elusión fiscal y, en general, supuestos de abuso del derecho. Por tal razón, no es contrario al ordenamiento constitucional que la disposición tenga un carácter abierto y pretenda abarcar la mayor cantidad de supuestos de hecho. Con relación al numeral 3 del artículo, señala que esta actuación obedece a una estructura comercial abusiva, fraudulenta o simulada¹¹⁵, que puede ser objeto de restricción por parte del Legislador.

¹¹¹ Folios 139 a 140.

¹¹² Folio 140.

¹¹³ Para fundamentar esta afirmación trae a colación la sentencia C-263 de 2011.

¹¹⁴ Folios 273 a 274.

¹¹⁵ Folios 285 a 286.

109. Considera que el artículo 237 no vulnera la libertad de empresa. La regulación obedece a lograr los fines de mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y la distribución de los beneficios del desarrollo. Tampoco se desconoce el principio de igualdad pues, de acuerdo con la sentencia C-353 de 1997, las normas que crean incentivos tributarios para estimular el desarrollo de ciertas áreas afectadas se han considerado adecuadas a la Constitución. Resulta, entonces, razonable conceder beneficios fiscales para incentivar la inversión en estas zonas que han sido devastadas por la violencia, con el fin de lograr el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, la distribución equitativa de las oportunidades y la distribución de los beneficios del desarrollo. Es proporcional que la totalidad de las actividades económicas se desarrollen dentro de las ZOMAC, al asegurar que la inversión se ejecute en estas y no dé lugar a una forma de elusión fiscal¹¹⁶.

110. Finalmente, considera que las expresiones demandadas del artículo 300 deben ser declaradas exequibles. Con relación a la expresión "*independiente de cualquier intención subjetiva adicional*", el propósito de la disposición es definir parámetros objetivos respecto de los actos o negocios jurídicos que configuran abuso en materia tributaria y cuyo fin es obtener un provecho fiscal. Por tanto, si el negocio que realiza el sujeto obligado es razonable y cumple con un propósito económico y/o comercial real y no aparente, no habría lugar a la aplicación de esta disposición. En cuanto a la otra expresión demandada, "*entre otras circunstancias*", señala que al tratarse de una cláusula general anti-abuso en materia tributaria, su finalidad es abarcar la mayor cantidad de supuestos de hecho, sin que de ello pueda inferirse que se trata de una disposición contraria al debido proceso y a la libertad de empresa¹¹⁷.

2.3.2.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

111. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público apoya la declaratoria de exequibilidad del numeral 6 del párrafo 3° del artículo 100, con fundamento en las siguientes razones: (i) la disposición tiene como objetivo prevenir la realización de conductas elusivas por parte de los contribuyentes que se benefician de la menor tarifa de renta establecida en la Ley 1429 de 2010; (ii) el numeral no limita el derecho a la libertad de empresa, pues no restringe el desarrollo del objeto social de las personas jurídicas, sino que establece restricciones para acceder a un beneficio tributario; (iii) el hecho de que la disposición prevenga y controle prácticas elusivas no supone un desconocimiento de la buena fe; por el contrario, garantiza los fines constitucionales que consagran los artículos 2, 334, 95.9 y 363¹¹⁸; por último, (iv) el legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia

¹¹⁶ Folio 280.

¹¹⁷ Folio 282.

¹¹⁸ Con fundamento en la sentencia C-264 de 2013.

tributaria y, en este caso, no existe restricción constitucional específica que le impida limitar el acceso a los beneficios tributarios¹¹⁹.

112. Solicita un fallo inhibitorio respecto del artículo 159. En primer lugar, considera que la demanda es inepta, en cuanto al cargo por presunto desconocimiento del principio de buena fe, pues el demandante no señaló, ni siquiera de forma sumaria, los argumentos que sustentaban su acusación. En segundo lugar, también considera como inepto el cargo presunto desconocimiento del debido proceso y de los principios de certeza y legalidad del tributo, ante la ausencia de razón suficiente para su desconocimiento, a nivel constitucional. En tercer lugar, indica que no es posible que la disposición desconozca la libertad de empresa, en la medida en que las ESAL no son “empresas”. Por tanto, se trata de un argumento contra-intuitivo que desconoce el régimen especial de estas entidades. En efecto, indica que las entidades admitidas en el Régimen Tributario Especial no tienen una actividad económica organizada para la obtención de lucro, sino que pretenden cumplir una labor social sin distribuir excedentes, ni generar utilidades para sus miembros¹²⁰. Finalmente, considera que no se vulnera el principio de solidaridad debido a que se busca desincentivar el uso elusivo del Régimen Tributario Especial con fines de enriquecimiento y, en caso de que la administración tributaria lo compruebe, no se impediría una “actividad filantrópica” sino que garantizaría que las actividades meritorias reciban el beneficio fiscal y social que “*se merecen*”, mientras que las elusivas sean reclasificadas en el régimen ordinario¹²¹.

113. Le solicita a la Corte se inhiba de pronunciarse acerca del artículo 237. Considera como inepto el presunto cargo por desconocimiento de la libertad de empresa. Indica que no satisfizo la exigencia de especificidad del concepto de violación, pues la fundamentación se restringió a razones de conveniencia. Indica que la disposición desarrolla el mandato del artículo 334 de la Constitución, pues con los beneficios tributarios busca alcanzar los objetivos del Estado social de derecho, al promover la productividad, competitividad y desarrollo de las regiones más afectadas por el conflicto. Finalmente, considera que el cargo por presunto desconocimiento del principio de igualdad es inepto, al no haber cumplido las exigencias dispuestas por la jurisprudencia constitucional¹²².

114. Con relación al artículo 300, considera como inepto el cargo por el presunto desconocimiento de la libertad de empresa y considera improcedente el cargo por la presunta violación del principio de buena fe. Indica que el objetivo de la disposición es crear una cláusula general anti-abuso y que un elemento fundamental de ella es permitir a la administración tributaria cuestionar la validez de aquellas operaciones agresivas que tengan como único objetivo reducir el pago de impuestos, esto es, que se trate de actos

¹¹⁹ Folio 313 a 314.

¹²⁰ Folios 334 a 337.

¹²¹ Folio 337.

¹²² Folios 320 a 322.

artificiosos que tengan como objetivo abusar del sistema tributario. Indica que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia de control a la elusión y evasión¹²³, en los términos de los artículos 2 y 95.9 de la Constitución. Indica que las razones para fundamentar la inconstitucionalidad son vagas, indirectas, abstractas, globales y no se relacionan directamente con la norma demandada.

2.3.2.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

115. La DIAN, en relación con el artículo 100, presenta una argumentación idéntica a la propuesta por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹²⁴.

116. Con relación al artículo 159, solicita a la Corte se inhiba para decidir de fondo o, en su defecto, declare exequible la disposición. Señala que el país tiene altos niveles de evasión y elusión que repercuten, de manera negativa, en el recaudo y generan inequidad tributaria. Estas consideraciones, expresa, motivaron estas medidas las cuales pretenden mitigar las conductas evasoras identificadas por la administración tributaria, como es el Régimen Tributario Especial de las ESAL¹²⁵.

117. Solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 237. Manifiesta que las inversiones que se hacen en las ZOMAC deben restringirse al territorio en que se ubican, en aras de generar mayores ingresos a esos municipios y no que se conviertan en inversiones “de portafolio” para, simplemente, obtener un beneficio tributario, como ha ocurrido en otras ocasiones. Finalmente, señala que la disposición no desconoce derecho alguno, como tampoco tiene un alcance discriminatorio al pretender busca la prosperidad de los territorios que han sido más afectados por la violencia¹²⁶.

118. Por último, indica que artículo 300 se ajusta a la Constitución. Indica que la doctrina ha planteado la necesidad de diseñar cláusulas generales anti-abuso, como mecanismos que permitan al Estado reaccionar en menor tiempo frente a conductas evasivas y/o elusivas de algunos contribuyentes. Indica que las conductas abusivas, en materia tributaria, han sido objeto de regulación a partir de la Ley 1607 de 2012 con el objetivo de evitar que los contribuyentes disminuyan sus obligaciones tributarias con maniobras u operaciones tanto legales como ilegales¹²⁷.

2.3.2.4. Universidad del Rosario

119. La Universidad del Rosario solicita la declaratoria de exequibilidad de los artículos 100, 159 y 237, y la inexecuibilidad de los apartes demandados del artículo 300. Frente al primero, estima que se debe condicionar su exequibilidad, en el sentido de especificar el alcance de la expresión "*cambiar*

¹²³ Para estos efectos, hace referencia a las sentencias C-264 de 2013, C-655 de 2014 y C-551 de 2015.

¹²⁴ Folio 403 a 405.

¹²⁵ Folios 408 a 409.

¹²⁶ Folio 406.

¹²⁷ Folios 406 a 407.

la composición accionaria", en razón a lo siguiente: (i) los tratamientos preferenciales consagrados por el ordenamiento en materia tributaria no están llamados a producir efectos perpetuos, sino que corresponden a la coyuntura económica del contexto que les dio origen. (ii) El legislador no está obligado a conservar los beneficios fiscales¹²⁸. (iii) No se vulnera la libertad de empresa dado que aquellas personas que deseen conservar su *"composición accionaria"* puede hacerlo y, por tanto, les es aplicable lo dispuesto por la Ley 1429 de 2010. (iv) Finalmente, indica que no se atenta contra la buena fe, pues la pérdida de beneficios fiscales no es un castigo al contribuyente, sino que es consecuencia de la libertad de configuración legislativa, tendiente a asegurar los fines del Estado¹²⁹.

120. Con relación al artículo 159 considera que, como se trata de una situación de hecho específica, que versa, de manera correlativa, sobre los casos taxativos que posteriormente se listan en el texto es sensato asumir que la expresión particular no induce a error¹³⁰.

121. En cuanto al artículo 237, observa que, de una parte, el principio de igualdad en materia tributaria, al igual que en otras materias, permite ser relativizado cuando se presentan situaciones excepcionales que sugieren la necesidad de aplicar un tratamiento diferencial, como es el caso en concreto. De otra parte, indica que el otorgamiento de beneficios tributarios, en determinadas condiciones específicas, no se desconoce el derecho a la libertad de empresa¹³¹.

122. Finalmente, con relación al artículo 300, considera que la expresión *"independiente de cualquier intención subjetiva adicional"* debe ser declarada inexecutable, al otorgar una potestad "omnímoda" a la DIAN, que le permite desconocer los diversos motivos que confluyen en la realización de los negocios jurídicos, lo cual desconoce la libertad de empresa, pues obliga a las empresas a realizar, únicamente, actos cuyos efectos sean puramente económicos o comerciales. De otra parte, con relación al párrafo 2° de la disposición, solicita su declaratoria de exequibilidad, dado que no resulta razonable exigir al legislador que plasme cada una de las situaciones que constituyen un negocio o acto jurídico artificioso, máxime cuando las actividades y costumbres son mutables en el tiempo¹³².

2.3.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

123. El ICDT apoya los argumentos de la demanda para que se declare inexecutable el numeral 6 del párrafo 3° del artículo 100, por las siguientes razones: (i) incluir nuevos accionistas no es incompatible con el propósito de la Ley 1429 de 2010, que es fomentar el empleo, finalidad de la progresividad de la tarifa del impuesto de renta. En este caso, indica, además, que los

¹²⁸ Sustenta esta afirmación con base en la sentencia C-508 de 2006.

¹²⁹ Folio 647

¹³⁰ Folios 654 a 655.

¹³¹ Folios 655 a 657.

¹³² Folios 657 a 658.

requisitos para acceder a los beneficios de progresividad de la Ley 1429 de 2010 no se predicán de los accionistas sino de las sociedades. (ii) No es razonable limitar todas las posibles transacciones de las acciones de las sociedades beneficiadas, para evitar que algunos sujetos, supuestamente, extiendan el beneficio a nuevos accionistas, si las sociedades en cuestión cumplen con los requisitos para seguir gozando del beneficio. (iii) En la medida en que la disposición no previene posibles abusos del contribuyente, la disposición presume su mala fe en todas las transferencias de acciones de las sociedades en cuestión¹³³.

124. Considera que las expresiones demandadas de los artículos 159, 237 y 300 se ajustan al texto constitucional. En cuanto a la primera disposición, afirma que sí permite prueba en contrario. Asimismo, afirma que la aplicación del artículo 364-2 del Estatuto Tributario no puede hacerse de manera aislada y debe interpretarse, de manera conjunta, con el artículo 364-1, que contiene la cláusula general para evitar la elusión fiscal en aplicación del Régimen Tributario Especial. Para efectos de declarar el abuso de este régimen, la DIAN debe dar pleno cumplimiento al procedimiento tributario. Indica que la taxatividad de la disposición pudiera restringir, de manera sustancial, las posibilidades de fiscalización de la autoridad tributaria. Expresa que el demandante confunde la aplicación del debido proceso con la taxatividad de la disposición. Finalmente, en relación con el numeral 3° del artículo, señala que el demandante parte de una premisa errónea, según la cual las ESAL no pueden, bajo ninguna circunstancia, adquirir a cualquier título, de manera directa o indirecta, bienes o servicios de sus fundadores. Por el contrario, señala, se trata de una presunción de hecho no de derecho, y la exclusión del régimen se genera únicamente cuando la transacción se lleva a cabo como consecuencia de un abuso tributario¹³⁴.

125. En cuanto al artículo 237, indica que la ponencia para primer debate del proyecto de ley que le dio origen señalaba que su finalidad era incentivar el desarrollo y cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica en estas zonas, afectadas por la guerra interna. Expresa que una compañía que opera exclusivamente en una ZOMAC, que genera empleo y es un motor de desarrollo de esta zona, no se encuentra en igualdad de condiciones a una entidad que está por fuera de dicha zona, o que tiene la posibilidad de desarrollar sus negocios por fuera de esta, pues la primera realiza una actividad de suma importancia¹³⁵. Expresa que el incentivar la operación de nuevas compañías dentro de las ZOMAC no cierra la posibilidad de la libre empresa y la competencia, pues pretende generar condiciones para que estas zonas puedan estar en condiciones de igualdad¹³⁶.

126. Frente al artículo 300, señala que el demandante parte de una interpretación equívoca, según la cual, los funcionarios de la administración

¹³³ Folios 477 a 478.

¹³⁴ Folios 490 a 493.

¹³⁵ Para fundamentar este argumento hace referencia a la sentencia C-748 de 2009.

¹³⁶ Folios 495 a 497.

de impuestos deben verificar si una transacción implica o no una conducta abusiva, sin tener en cuenta la razonabilidad del negocio, o su realidad económica. La disposición no exime a la DIAN de verificar la intención de las partes o la materialidad de la transacción; sin embargo, en caso de que se demuestre que existió abuso y que la transacción no obedeció a un propósito de negocios legítimo, no es posible considerar “*intenciones subjetivas adicionales*”. Indica que, de manera errada, el demandante considera que los conceptos de debido proceso y taxatividad son análogos, a pesar de sus profundas diferencias. Expresa que, para efectos tributarios, el debido proceso no se restringe a definir un listado taxativo que codifique todas las conductas en las cuales pudiera incurrir un contribuyente, sino la posibilidad de conocer, interpretar y refutar las definiciones y decisiones que adopte una entidad del Estado¹³⁷.

2.3.2.6. Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

127. Para el interviniente, el numeral 6 del párrafo 3 del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 debe ser declarado inexecutable, pues desconoce el derecho a libertad de empresa, al suponer que una alternativa asociada a la estructura financiera debe ser tratada a la luz de la pérdida de un beneficio fiscal previamente adquirido¹³⁸.

128. Señala que la expresión, “*en particular*”, que se contiene en el artículo 159 debe declararse inexecutable, en la medida en que la disposición debe tener un carácter taxativo y no meramente enunciativo, pues supondría que la DIAN y el gobierno pudieran suplir la voluntad legislativa ampliando el listado de conductas de que trata el artículo. En relación con el numeral 3, indica que no es razonable que de la lista de circunstancias se señale que la adquisición, a cualquier título, que se haga a fundadores, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno, entre otros, suponga un uso abusivo del Régimen Tributario Especial de las ESAL. Señala que esta restricción limita la capacidad de intervención de las ESAL en actividades de cometido social, dado que se restringe que adquieran bienes o servicios bajo condiciones de gratuidad, o a precios por debajo de los cobrados en el mercado, si quienes los ofertan son vinculados¹³⁹.

129. Considera que los artículos 237 y 300 se ajustan a la Constitución. En cuanto al primero, afirma que no desconoce la libertad de empresa, pues sólo define algunas circunstancias para que, quienes las cumplan, se acojan a los beneficios y contribuyan al desarrollo de estas zonas. Es decir, la norma no combina en ningún caso las reglas de juego para las sociedades ya establecidas, sino que sólo incorpora algunos beneficios condicionados que se deben articular con el papel de Estado en la dirección de la economía¹⁴⁰.

¹³⁷ Folios 500 a 503.

¹³⁸ Folio 522.

¹³⁹ Folios 524 a 525.

¹⁴⁰ Folios 523 a 524.

Señala que la segunda disposición pretende fijar mayores controles a la evasión y que, una actividad, para que constituya abuso, debe perseguir un provecho tributario producto de un acto jurídico artificial, interpretación que no cambia si la frase, "*independiente de cualquier intención subjetiva adicional*", se elimina de la disposición¹⁴¹.

2.3.3. Concepto del Ministerio Público

130. Solicita la declaratoria de exequibilidad del numeral 6 del párrafo 3° del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, con fundamento en las siguientes razones: (i) la disposición no desconoce el derecho a la libertad de empresa, como tampoco estatuye una presunción de mala fe, pues edifica una estrategia para garantizar que una medida de "*acción positiva*" se dirija, efectivamente, a sus destinatarios, es decir, a los "*jóvenes emprendedores*", de acuerdo con el contenido de la Ley 1429 de 2010, y no otros sujetos. (ii) Las medidas tendientes a circunscribir los beneficios a una determinada población no desconocen las disposiciones constitucionales que se invocan sino que, por el contrario, desarrollan un mandato constitucional propio de las medidas afirmativas¹⁴².

131. Se pronuncia a favor de la constitucionalidad del artículo 159 de la Ley 1819 de 2016, con fundamento en las siguientes razones: (i) la facultad para configurar las herramientas que permiten evitar el abuso en los beneficios tributarios, no implica un deber correlativo de tipificar la totalidad de las conductas posibles. Por tal razón, la falta de taxatividad no es una causa de inconstitucionalidad. (ii) Con relación al numeral 3 del artículo, indica que el legislador cuenta con una amplia potestad para establecer los eventos en los que es procedente un régimen tributario especial, como el de las ESAL. Por tanto, es válido que el Legislador evalúe la conveniencia de permitir un régimen tributario especial que beneficie, a su vez, a sus creadores. (iii) La ausencia de un beneficio tributario, respecto de cierta actividad, no supone la prohibición de esta¹⁴³.

132. Solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 237. Expone que la medida no pretende otorgar un "impulso macroeconómico", sino brindar un apoyo focalizado, por razones plenamente justificables, lo que no es contrario a la Constitución. Finalmente, señala que no es posible identificar la ausencia de beneficios con restricciones a la actividad empresarial, ya que esta no se encuentra condicionada a aquellos¹⁴⁴.

133. Solicita la declaratoria de exequibilidad condicionada de la expresión "*independiente de cualquier intención subjetiva adicional*", que se contiene en el artículo 300, de tal forma que no dé a entender que cualquier acto tributario benéfico pueda ser calificado como abusivo por la administración.

¹⁴¹ Folio 524.

¹⁴² Folio 611 a 612.

¹⁴³ Folio 618 a 619.

¹⁴⁴ Folio 620.

En cuanto a la expresión "*entre otras circunstancias*", del inciso 2° del artículo en cita, señala que el cargo no está llamado a prosperar, dado que las expresiones indeterminadas y los catálogos enunciativos son medidas legislativas adecuadas para hacer frente al abuso en materia tributaria. Indica que evitar el abuso tributario es un objetivo constitucionalmente relevante, en los términos de los artículos 2 y 95 de la Constitución y que, por tanto, el Legislador se encuentra facultado para diseñar herramientas para tal fin¹⁴⁵.

2.3.4. Aptitud de los cargos formulados

134. Para la Corte, las expresiones demandadas de los artículos 100, 159, 237 y 300 de la Ley 1819 de 2016 no cumplen con los requisitos mínimos que ha exigido la jurisprudencia, de tal forma que pueda considerarse el cargo como *apto*, como pasa a explicarse.

135. En relación con el artículo 100 de la Ley 1819 de 2016, no se presenta, al menos, un cargo concreto contra la disposición que permita comprobar una oposición objetiva y verificable entre su contenido y los principios de buena fe o libertad de empresa. Según las alegaciones, al no precisarse el contenido de la expresión "*cambio de composición accionaria*", el Estado interfiere en los asuntos internos y en la libertad de organización de la empresa. Esta contradicción, para la Sala, no obstante, no es verificable en atención al contenido del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016. Lo que implica que el cargo tiene una argumentación *incierta*, pues se le adjudica a la disposición efectos que objetivamente no pueden ser derivados de ella. En relación con el cargo por violación del principio de buena fe, el demandante sustenta su afirmación en una consideración subjetiva, según la cual el legislador considera "*que el cambio en la composición accionaria es producto de una defraudación*", interpretación que no es posible derivar de la disposición demandado, porque se hace mención a una pérdida de tratamiento preferencial más no a una presunción de defraudación, como lo pretende el demandante, es decir, el cargo carece de *certeza*. De otra parte, el cargo por desconocimiento de la finalidad de democratización y participación accionaria de las empresas, prevista en el artículo 57 de la Constitución, tampoco satisface el requisito de *certeza*, pues el demandante le da un alcance que desborda el contenido del numeral 3 del parágrafo 6° del artículo 100. La disposición estatuye un supuesto en el cual se pierde un tratamiento preferencial por una situación particular y concreta, pero, de manera necesaria, no es posible afirmar que el mismo dé lugar a desincentivar la democratización y participación accionaria en las empresas.

136. Con relación al artículo 159, se señala que la expresión, "*de manera particular*", desconoce los postulados constitucionales de buena fe, debido proceso, libertad de empresa y certeza del tributo. Para la Sala Plena, los cargos no satisfacen el requisito de *certeza*, pues el demandante fundamenta su argumentación en una premisa de tipo subjetivo: "*la lista de circunstancias, por conllevar una sanción debe establecerse de forma*

¹⁴⁵ Folios 621 a 623.

taxativa y no a título enunciativo”. A partir de esta afirmación, estatuye otra serie de apreciaciones personales, que no es posible derivar, razonablemente, de la disposición, tales como, “*no existirían bases claras para determinar cuándo podría estarse incurriendo en una sanción*”, pues la disposición no establece ningún tipo de sanción. En consecuencia, la demanda no ofrece un mínimo de claridad, que permita evidenciar una contradicción entre la disposición acusada y los principios de buena fe, debido proceso y certeza del tributo.

137. Con relación al numeral 3 del artículo 159, se señala que desconoce el derecho a la libertad de empresa y el principio de solidaridad, al imposibilitar a las ESAL desarrollar su actividad meritoria, dada la amplísima restricción que se deriva del numeral. En cuanto al cargo que se formula, este no satisface la exigencia de *pertinencia*, puesto que la inferencia del demandante no se desprende, de manera lógica y necesaria, del contenido normativo de la disposición demandada. Finalmente, es importante resaltar que, si bien, los cargos que se formulan contra este numeral, a pesar de haber sido presentados en el escrito de subsanación de la demanda, no fueron corregidos, ya que el demandante se limitó a señalar, como nuevo cargo, el desconocimiento del principio de solidaridad, pero sin adecuar o corregir las razones expuestas en la demanda inicial, por las cuales fue inadmitida la demanda en cuanto a este numeral.

138. El cargo contra el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016 carece de *certeza*. En la demanda se indica que la disposición desconoce el derecho a la libertad de empresa; sin embargo, la argumentación se presenta como un presunto desconocimiento del derecho a la igualdad. Según el demandante, la expresión “*toda*”, “*genera una discriminación negativa entre empresas que hayan sido constituidas bajo el régimen ZOMAC y otras que no lo hayan sido, hasta el punto que las primeras no puedan competir con las segundas*”. La presunta afectación no se deriva, de manera directa, de una contradicción con el texto constitucional que consagra el derecho a la libertad de empresa. El demandante llega a esta conclusión por medio de una conjetura, que fundamenta en una presunta discriminación negativa. En consecuencia, el cargo no es apto. Ahora, en gracia de que se admitiera que se hubo formulado un cargo por un presunto desconocimiento del derecho a la igualdad, este no cumple con la primera de las condiciones que ha exigido la jurisprudencia constitucional, en relación con la carga del demandante de “*determinar cuál es el criterio de comparación (‘patrón de igualdad’ o tertium comparationis), pues antes de conocer si se trata de supuestos iguales o diferentes en primer lugar debe conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza*” (*supra* numeral 2).

139. En relación con la expresión, “*independientemente de cualquier intención subjetiva adicional*”, del artículo 300 de la Ley 1819 de 2016, no se deduce de la demanda en qué consiste la violación, como tampoco cuál es la afectación a los derechos al debido proceso y a la libertad de empresa. Las alegaciones de la demanda son vagas y conjeturales; por tanto, no se

desprenden de la disposición acusada. En efecto, entiende el demandante que la DIAN pudiera utilizar la facultad de determinación del acto o negocio jurídico abusivo, con desconocimiento del derecho al debido proceso. Por tanto, la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho sería la única alternativa de defensa ante la declaratoria de un acto abusivo. Para la Corte, esta interpretación corresponde a una suposición o conjetura del demandante, dado que de la disposición no se desprende esta inferencia, por lo que el cargo no reúne los requisitos de *certeza* y *especificidad*.

140. Con relación al segundo apartado que se demanda, “*entre otras circunstancias*”, del artículo 300, la acusación por desconocimiento del debido proceso no satisface los requisitos de *certeza* y *suficiencia* del cargo, pues el demandante considera que un listado enunciativo desconoce esta garantía constitucional. Sin embargo, esta es una apreciación subjetiva del demandante que no tiene asidero en el texto constitucional, en la medida en que el artículo 29 no proscribe que, en materias como la presente, se restrinja la facultad del legislador para definir un listado *numerus apertus*; de allí que no se ofrezca elemento alguno que permita a la Corte analizar el cargo de fondo.

141. En conclusión, no se acredita la formulación material de un cargo en contra de las expresiones demandadas de los artículos 100 (parcial), 159 (parcial), 237 (parcial) y 300 (parcial) de la Ley 1819 de 2016; por tanto, se debe proferir un fallo inhibitorio.

2.4. Artículos 338 y 364 de la Ley 1819 de 2016¹⁴⁶

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 338. Adiciónese el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal, el cual quedará así:

CAPÍTULO 12 OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES.

ARTÍCULO 434 A. *Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.* El contribuyente que de manera dolosa omita activos o presente información inexacta en relación con estos o declare

¹⁴⁶ Estas disposiciones se integraron para su análisis conjunto dado que las razones que expone el demandante no reúnen el requisito de *certeza*, como se precisa en el numeral 2.5 *infra*.

pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del pasivo inexistente.

PARÁGRAFO 1°. Se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar.

PARÁGRAFO 2°. Para efectos del presente artículo se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.

ARTÍCULO 364. *Contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico.* Créase la contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico a cargo de la persona natural o jurídica o el patrimonio autónomo a cuyo favor se ordene el pago de valor superior a setenta y tres (73) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Estos recursos se destinarán a la financiación del Sector Justicia y de la Rama Judicial.

Serán sujetos activos de la contribución especial el Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, o quien haga sus veces, con destino al Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia.

La contribución especial se causa cuando se haga el pago voluntario o por ejecución forzosa del correspondiente laudo.

La base gravable de la contribución especial será el valor total de los pagos ordenados en el correspondiente laudo, providencia o sentencia condenatoria. La tarifa será el dos por ciento (2%). En todo caso, el valor a pagar por concepto del impuesto no podrá exceder de mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

El pagador o tesorero de la entidad pública o particular deberá retener la contribución al momento de efectuar el pago del monto ordenado en el laudo y lo consignará dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del pago, a favor del Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial.

PARÁGRAFO. El Consejo Superior de la Judicatura al momento de elaborar el proyecto de presupuesto anual consultará previamente a las Salas de Gobierno de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado a fin de asignar las partidas recaudadas por esta contribución de acuerdo con las necesidades de las jurisdicciones que ellas representan” (estas disposiciones fueron demandadas en su integridad).

2.4.1. Cargos de inconstitucionalidad

142. Señala el demandante que el artículo 338 de la Ley 1819 de 2016 vulnera la garantía constitucional de no autoincriminación, que se consagra en el artículo 33 de la Constitución Política, por las siguientes razones: (i) la Ley 1819 de 2016 crea el delito de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes, el cual tipifica penalmente la conducta que es objeto del impuesto de normalización tributaria. Por tanto, expresa que, al no haberse derogado el impuesto de normalización tributaria, de que trata el artículo 35 de la Ley 1739 de 2014, es inconcebible que se configure un tipo penal que tendría como causa la declaración que el contribuyente pueda hacer respecto a la existencia de sus activos omitidos y/o pasivos inexistentes, la cual puede tomarse por la Fiscalía como confesión¹⁴⁷.

143. Plantea que el artículo 364 de la Ley 1819 de 2016 desconoce el derecho de acceso a la administración de justicia, que regula el artículo 229 de la Constitución, porque al gravar los laudos de contenido económico se desestimula el uso de los Medios Alternativos de Solución de Conflictos (en adelante, MASC). Igualmente, indica que se afecta el derecho de igualdad, por el trato discriminatorio que se crea entre los usuarios de los MASC y los usuarios de la jurisdicción ordinaria. Además, expresa que se desconoce el principio de progresividad tributaria, pues la base gravable de la contribución especial es el valor total de los pagos ordenados en el correspondiente laudo, lo que supone que se gravan rubros que en nada enriquecen al contribuyente y/o por los cuales ya ha sido gravado. Finalmente, señala que se desconoce el principio de certeza tributaria, ya que no se precisa qué sucede con los intereses, costas y agencias judiciales adicionales que se puedan generar durante el trámite de anulación del laudo arbitral¹⁴⁸.

2.4.2. Intervenciones

2.4.2.1. Universidad Externado de Colombia

144. La Universidad Externado de Colombia solicita que se declaren ajustadas a la Constitución las disposiciones demandadas. Con relación al artículo 338, señala que esta disposición al igual que las relativas al impuesto de normalización tributaria se pueden aplicar sin vulnerar la garantía de no autoincriminación. En efecto, señala que el parágrafo 1° del artículo

¹⁴⁷ Folios 141 a 145.

¹⁴⁸ Folios 37 a 38.

demandado dispone que la acción penal se extingue en caso de que el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos; en otras palabras, cuando el contribuyente se acoja al impuesto de normalización tributaria¹⁴⁹.

145. Revela que el artículo 364 no vulnera el derecho de acceso a la justicia, ya que la contribución debe pagarse una vez concluye el trámite; es decir, no impone una barrera al acceso. Señala que no se afecta la justicia tributaria, por cuanto la contribución especial grava a contribuyentes que, por el hecho de tener suficiente capacidad para optar por el arbitraje demuestran objetivamente una mayor capacidad económica. Igualmente, indica que, no se desconocen los principios de equidad e igualdad, dado que el arbitraje y la jurisdicción ordinaria no son comparables. Tampoco considera que se desconozca el principio de progresividad, pues nada impide al Legislador gravar un supuesto de hecho con diferentes figuras tributarias. Finalmente, indica que no se vulnera el principio de certeza tributaria, pues los vacíos en la disposición se pueden llenar con los demás mecanismos de integración normativa¹⁵⁰.

2.4.2.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

146. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita un pronunciamiento inhibitorio porque el cargo no satisface el requisito de *certeza*, en la medida en que cuestiona el impuesto de normalización tributaria y no el artículo 338 de la Ley 1819. Señala que no es cierto que el contribuyente que declare el impuesto de normalización tributaria se auto-inculpe pues, cuando lo declara, cumple con la norma tributaria y esto genera extinción de la acción penal, de conformidad con el párrafo 1º del artículo 338¹⁵¹.

147. Defiende la exequibilidad del artículo 364 de la Ley 1819 de 2016, con fundamento en las siguientes razones: (i) el acceso a la administración de justicia no se afecta; el hecho generador se produce después de ser proferido el respectivo laudo; en caso de que el contribuyente no desee asumir el pago del tributo puede acudir a la jurisdicción ordinaria para resolver su controversia. (ii) La disposición no es contraria a los principios de igualdad, equidad, justicia y progresividad tributaria. Señala que el demandante desconoce que los usuarios del arbitraje y los usuarios de la justicia ordinaria son dos grupos que se encuentran ante situaciones diferentes; dada esta condición, no asume la carga de plantear, de forma clara, cuáles son los términos de comparación que exigen un tratamiento igualitario. Además, indica, el demandante desconoció que en la determinación de la tarifa de la contribución especial se considera la capacidad de pago de los contribuyentes pues recae sobre un grupo social que, de manera voluntaria, acude al arbitraje y, además, cuenta con capacidad de pago, en la medida en que esta el tributo

¹⁴⁹ Folio 283.

¹⁵⁰ Folios 284 a 285.

¹⁵¹ Folio 325.

se aplica a los laudos arbitrales, de contenido económico, en que se ordene el pago de un valor superior 73 SMLMV. (iii) Finalmente, señala que los elementos esenciales del tributo fueron definidos con claridad y precisión: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable, tarifa, forma de cobro y recaudo; por tanto, no se desconocen los principios de legalidad y de certeza en materia fiscal¹⁵².

2.4.2.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

148. La DIAN solicita la declaratoria de exequibilidad de las dos disposiciones. Con relación al artículo 338, señala que la acción penal se extingue cuando el contribuyente presente o corrija la declaración correspondiente y realice el pago de los recursos¹⁵³. Frente al artículo 364, indica que el cobro de la contribución especial no perjudica el mecanismo de solución alternativa de conflictos¹⁵⁴.

2.4.2.4. Universidad del Rosario

149. Para la Universidad del Rosario las disposiciones demandadas se ajustan a la Constitución. En relación con el artículo 338, afirma que en materia penal la declaración y pago del impuesto de normalización no significa, *per se*, que se incurra en la conducta de omisión de activos. No obstante, esto no implica que la declaración y pago del impuesto de normalización tributaria exima la conducta punible, dado que en la declaración es posible que se omita declarar, de manera dolosa, activos, lo que puede dar lugar al inicio de la acción penal. La declaración del impuesto de normalización tributaria no constituye una confesión, sino un medio de prueba documental que debe ser valorado en un proceso penal, además de los restantes elementos probatorios¹⁵⁵.

150. Con relación al artículo 364, señala que el demandante desconoce la base mínima que establece el artículo al disponer que el gravamen se causa sobre sumas superiores a 73 SMLMV, lo que es consecuencia de la capacidad contributiva de la persona que recibe los recursos¹⁵⁶.

2.4.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

151. El ICDT solicita la exequibilidad del artículo 338, con fundamento en las siguientes razones: (i) para que se materialice el tipo penal, no es suficiente que el contribuyente hubiere omitido activos o incluido pasivos inexistentes, sino que, además, es necesario que tal conducta afecte su impuesto sobre la renta. (ii) Del artículo 39 de la Ley 1739 de 2014 (sobre normalización tributaria) no se sigue que la variación patrimonial tenga efectos en el impuesto sobre la renta. (iii) El hecho generador del impuesto

¹⁵² Folios 326 a 331.

¹⁵³ Folio 407.

¹⁵⁴ Folio 408.

¹⁵⁵ Folios 658 a 659.

¹⁵⁶ Folios 659 a 660.

complementario de normalización tributaria no es idéntico al tipo penal para la configuración del delito de omisión de activos. (iv) El delito de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes fue prescrito para aquellos casos en los que el contribuyente hubiese agotado el procedimiento de normalización, siempre que tal proceder afecte su impuesto sobre la renta. (v) Aún en el escenario de ausencia de normalización de activos, el artículo dispone que se extingue la acción penal cuando el contribuyente presente y corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos¹⁵⁷.

152. Con relación al artículo 364, solicita la declaratoria de inexecutable. Indica que, mediante la sentencia C-169 de 2014, la Corte definió el arancel judicial como una contribución parafiscal inconstitucional, por desconocer el derecho de acceso a la administración de justicia. Señala que la medida que impone la norma demandada hace nugatorio el acceso a uno de los medios alternativos de solución de conflictos, protegidos constitucionalmente. Finalmente, señala que, además, la disposición es violatorio del artículo 359 de la Constitución, que prohíbe los impuestos con destinación específica, en la medida en que la contribución no tiene una contraprestación correlativa¹⁵⁸.

2.4.2.6. Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

153. El CID considera que las disposiciones demandadas son exequibles. Frente al primero, sostiene que el inicio de la acción penal tiene aplicación sólo en caso de que el contribuyente no hubiese normalizado sus activos omitidos o pasivos inexistentes, durante el periodo fiscal de 2017, dentro de los plazos establecidos para ello. En cuanto al artículo 364, afirma que la disposición satisface los elementos legales de la contribución y no limita el acceso a la justicia; por el contrario, persigue la consecución de recursos para descongestionar la administración de justicia¹⁵⁹.

2.4.2.7. Consejo de Estado

154. El Consejo de Estado solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo 364. Presenta las siguientes razones: (i) la disposición no asigna a las partes obligación jurídica alguna, deber de conducta o carga para el ejercicio de los derechos y el acceso a la administración de justicia. (ii) El principio de gratuidad para el acceso a la administración de justicia no es absoluto. (iii) La declaratoria de inexecutable de la Ley 1653 de 2013, relativa al "arancel judicial", no tuvo como causa el desconocimiento de este derecho, sino que su regulación no observó los principios del sistema tributario. (iv) La justicia arbitral no se caracteriza por el elemento de "gratuidad"; además, los costos que genera se asumen de manera voluntaria por las partes. (v) Es una consideración subjetiva el que la disposición afecte el uso de los MASC. (vi)

¹⁵⁷ Folios 505 a 508.

¹⁵⁸ Folios 510 a 512.

¹⁵⁹ Folio 524.

Con relación al cargo por presunto desconocimiento del principio de igualdad, no se cumple con la carga de indicar las razones por las cuales los usuarios de la justicia arbitral y ordinaria se encuentran en una misma situación fáctica. (vii) El demandante no señala las razones constitucionales que restrinjan la amplia potestad de configuración del Legislador, en materia tributaria, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 150.12 y 338 de la Constitución. (viii) La contribución satisface el principio de progresividad del tributo, pues el contribuyente que obtenga menor pago debe ser gravado con un menor impuesto; por tanto, el pago de una suma de dinero por concepto de una decisión arbitral es un referente cierto para establecer la capacidad económica del contribuyente, en tanto constituye un ingreso real para este que enriquece su patrimonio. (ix) La disposición no desconoce el principio de *certeza* tributaria; por el contrario, se caracteriza por ser clara, cierta, específica, pertinente y suficiente en cuanto a la delimitación del tributo y sus elementos¹⁶⁰.

2.4.3. Concepto del Ministerio Público

155. El Procurador General de la Nación solicita un pronunciamiento inhibitorio respecto de ambas disposiciones. Con relación al artículo 338, indica que el delito de "*omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes*", se extingue cuando el contribuyente presenta o corrige la declaración o declaraciones correspondientes y realiza los respectivos pagos, si a ello hubiere lugar. Por tal razón, no existe la posibilidad de autoincriminación¹⁶¹.

156. Considera que el artículo 364 debe declararse exequible, salvo la expresión "*a cuyo favor se ordene el pago*", por el que se solicita un pronunciamiento condicionado, en el sentido de que el hecho generador de la contribución es la orden de pago que ha cobrado ejecutoria definitiva. Señala que no se desconoce el principio de igualdad porque la justicia arbitral y la ordinaria poseen diferencias relevantes. Asimismo, la opción que adoptó el Congreso fue la de imponer una contribución especial y no una tasa, motivo por el cual, guarda relación su exigencia. En relación con el desincentivo al uso de los tribunales de arbitramento, señala que se trata de una consideración de conveniencia y no una razón de constitucionalidad. Finalmente, pone de presente que el Estado puede gravar el acceso a servicios públicos o actividades sociales, así no generen riqueza, lo cual no resulta en un desconocimiento del principio de progresividad tributaria¹⁶².

2.4.4. Aptitud de los cargos formulados

157. Para la Corte, los cargos que se formulan en contra de los artículos 338 y 364 de la Ley 1819 de 2016 no cumplen las exigencias mínimas a que se hizo referencia en el numeral 2 *supra*, para ser considerados como *aptos*. En

¹⁶⁰ Folios 210 a 228.

¹⁶¹ Folio 623.

¹⁶² Folios 624 a 625.

relación con el artículo 338, el demandante no expone razones *ciertas* ni *pertinentes*. En primer lugar, la argumentación de la demanda se fundamenta en una posible autoincriminación del contribuyente que declare su impuesto de normalización tributaria, interpretación que, de una parte, no se deriva de la norma acusada, sino del artículo 35 de la Ley 1739 de 2014; adicionalmente, no es plausible una autoincriminación, pues al realizar la declaración se cumple con la regla que define el párrafo 1° del artículo 338, lo que da lugar a la extinción de la acción penal. En gracia de discusión, de existir una contradicción esta se presenta entre dos disposiciones de orden legal, lo que excluye su relevancia constitucional, de allí que el cargo no satisfaga el requisito de *pertinencia*.

158. El cargo contra el artículo 364, por la presunta violación del derecho de acceso a la administración de justicia, no satisface el requisito de *certeza*. La presunta barrera que crea la contribución a la administración de justicia¹⁶³ es una conjetura del demandante, ya que el pago de la contribución se exige una vez culmina el procedimiento arbitral, y no es un requisito de acceso. En relación con el cargo de igualdad, la demanda no satisface los requisitos desarrollados por la jurisprudencia constitucional en la materia, pues no se precisan las razones por las cuales los usuarios de la jurisdicción ordinaria y quienes acceden a la arbitral se encuentran en una misma condición fáctica. En cuanto al cargo por desconocimiento del principio de progresividad tributaria, no se señala por el demandante de qué manera se afecta el sistema tributario en su conjunto; por tanto, la argumentación que presenta en la demanda es insuficiente para estudiar el cargo (*vid supra* numeral 2). Finalmente, el cargo por violación del principio de *certeza*, en materia fiscal, tampoco supera el examen de aptitud en la medida en que la indicación de intereses, costas y agencias judiciales no son elementos determinantes del tributo, de los que pueda derivarse una afectación directa de las disposiciones constitucionales; por tanto, no satisface el requisito del mismo nombre, a que ha hecho referencia la jurisprudencia constitucional.

159. En conclusión, al no acreditarse la formulación material de un cargo en contra de los artículos 338 y 364, la Corte debe proferir un fallo inhibitorio.

2.5. Artículo 101 de la Ley 1819 de 2016

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

¹⁶³ Folio 38.

ARTÍCULO 101. Modifíquese el artículo 240-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 240-1. *Tarifa para usuarios de zona franca*. A partir del 1o de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%.

PARÁGRAFO 1o. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de zona franca será la tarifa general del artículo 240 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2o. Para los contribuyentes usuarios de zona franca que tienen suscrito contrato de estabilidad jurídica, la tarifa será la establecida en el correspondiente contrato y no podrá aplicarse concurrentemente con la deducción de que trataba el artículo 158-3 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 3o. Los contribuyentes usuarios de zonas francas que hayan suscrito un contrato de estabilidad jurídica, no tendrán derecho a la exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 4o. Sin perjuicio de lo establecido en el parágrafo 1o, se exceptúan de la aplicación de este artículo, los usuarios de las nuevas zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta entre enero de 2017 a diciembre de 2019, a los cuales se les seguirá aplicando la tarifa vigente del 15%, siempre y cuando, dichas nuevas zonas francas cumplan con las siguientes características:

1. Que las nuevas zonas francas cuenten con más de 80 hectáreas.
2. Que se garantice que la nueva zona franca va a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales o extranjeras” (en negrilla y subrayado se resaltan los apartes que se demandan).

2.5.1. Cargos de inconstitucionalidad

160. Para el demandante, las expresiones resaltadas vulneran el principio de confianza legítima. Señala que el parágrafo 2° desconoce los compromisos adquiridos con los inversionistas y, además, desconoce la prima que han pagado como consecuencia de la suscripción de contratos de estabilidad jurídica. Manifiesta que el parágrafo 4° vulnera el principio de igualdad, pues se concede un tratamiento desigual a usuarios de zonas francas que se encuentran en situaciones idénticas, sin que se persiga un fin constitucionalmente protegido¹⁶⁴.

2.5.2. Intervenciones

¹⁶⁴ Folios 23 a 24.

2.5.2.1. Universidad Externado de Colombia

161. La Universidad Externado de Colombia solicita la exequibilidad de las disposiciones acusadas. Con relación al párrafo 2° indica que el Estado se encuentra facultado para regular el hecho generador del impuesto sobre la renta, sin más limitaciones que las dispuestas en la Constitución. Por consiguiente, la configuración legislativa prima sobre el derecho contractual y particular que pueda tener una persona en virtud de un contrato de estabilidad jurídica celebrado con el Estado. Con relación al párrafo 4°, señala que es constitucional que el Legislador promueva una zona de frontera de importancia geopolítica¹⁶⁵.

2.5.2.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

162. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita la declaratoria de exequibilidad del artículo. Con relación al párrafo 2°, expresa que no es una disposición nueva en el ordenamiento jurídico, ya que reitera lo dispuesto por el párrafo 2° del artículo 11 de la Ley 1370 de 2009, que tenía dos objetivos: (i) ratificar que los contribuyentes que hubiesen suscrito contratos de estabilidad jurídica estarían sometidos, durante la vigencia del mismo, a la tarifa pactada en el respectivo contrato; y (ii) revalidar que la deducción especial por inversión en activos fijos no podía ser utilizada, de manera concurrente, con los beneficios de la tarifa especial pactada en el contrato. Por tanto, concluye, no se desconoce el principio de confianza legítima, dado que la norma se encuentra vigente desde el año 2009, exigible a partir del período gravable 2010¹⁶⁶.

2.5.2.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

163. La DIAN no se pronunció respecto de esta disposición.

2.5.2.4. Universidad del Rosario

164. La Universidad del Rosario apoya la solicitud de inexecutable. Con relación al párrafo 2°, señala que, en los términos de la Sentencia C-785 de 2012, los contratos de estabilidad jurídica constituyen un derecho adquirido, en caso de haberse suscrito con el cumplimiento de los requisitos legales. Por tanto, tienen protección frente a los cambios tributarios, durante la vigencia del contrato. Con relación al párrafo 4° discurre que la disposición no supera el test de proporcionalidad, pues en los debates y exposición de motivos del proyecto de ley no se acredita un objetivo constitucional que permita evaluar la necesidad y proporcionalidad de la medida, debido a que da lugar a desnaturalizar las características especiales de las zonas francas¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Folio 275.

¹⁶⁶ Folio 314.

¹⁶⁷ Folio 648.

2.5.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

165. Apoya la solicitud de inexecutable. Frente al párrafo 2°, considera que, en los términos de la Sentencia C-635 de 2011, en el momento en que el legislador establece unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, o se acogen a unos beneficios, estas no pueden ser modificadas en detrimento de los intereses de estos, pues su conducta se adecuó a la normativa vigente. Por tanto, cree que se desconoce la confianza legítima del contribuyente pues, si la deducción especial prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario fue objeto del contrato de estabilidad jurídica, una norma posterior no puede derogar el acuerdo. Con relación al párrafo 4°, señala que no se cuenta con los elementos para establecer si la medida es razonable o no, ya que solo se tiene información de prensa, de la que, si bien es posible inferir que el propósito, el medio empleado y la relación entre estos es razonable para conseguir el fin de incentivar esta zona del país, tales circunstancias no se encuentran probadas en las discusiones de la reforma o en los debates de aprobación de la misma¹⁶⁸.

2.5.2.6. Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

166. El CID apoya la solicitud de inexecutable del párrafo 2°, no por el cargo de confianza legítima, sino por desconocimiento de la eficacia tributaria, ante un posible detrimento patrimonial por las demandas que los contratistas pudiesen llegar a presentar en contra del Estado. De otra parte, señala que el párrafo 4° se ajusta a la Constitución, pues resulta justificada la falta de generalidad en la aplicación de la tarifa por la supremacía de ciertos fines económicos de Estado, en la medida en que se pretende promover el desarrollo de una región que golpeada por la suerte que ha tenido Venezuela¹⁶⁹.

2.5.3. Concepto del Ministerio Público

167. El Procurador General de la Nación solicita la declaratoria de executable del artículo 101. Plantea que, en relación con el párrafo 2°, los contratos de estabilidad jurídica no hacen parte del bloque de constitucionalidad. Por tanto, si bien dichos convenios no pueden ser desconocidos por el Estado, de ello no se sigue que condicionen la potestad de configuración legislativa. Por tanto, considera que el cargo carece de *suficiencia*, en la medida en que propone una eventual transgresión de algún contrato de estabilidad jurídica, lo cual no supera ser una mera conjetura. Señala que el párrafo 4° no da lugar a algún tipo de discriminación, porque el objeto de la medida es la promoción de una nueva zona franca, sin restar beneficios a las creadas¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Folio 480 a 482.

¹⁶⁹ Folio 523.

¹⁷⁰ Folio 612 a 613.

2.5.4. Aptitud de los cargos formulados

168. Para la Corte, las acusaciones formuladas contra los párrafos 2° y 4° del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016 no cumplen los requisitos mínimos que ha exigido la jurisprudencia para considerarlos como cargos *aptos*. Con relación al párrafo 2°, el cargo por violación del principio de confianza legítima se fundamenta en un supuesto “*cambio en los compromisos adquiridos con los inversionistas*”. Este argumento carece de relevancia constitucional, en la medida en que tiene origen en una razón de conveniencia, producto de interpretar que la disposición pudiera desconocer un supuesto contrato de estabilidad jurídica celebrado entre el Estado y un contribuyente. En consecuencia, el cargo no cumple con el requisito de *pertinencia*¹⁷¹.

169. Ahora bien, con relación al cargo por violación del principio de igualdad en contra del párrafo 4°, para la Sala, no se satisface la exigencia de fundamentación que exige. En especial, la demanda no plantea las razones por las cuales los contribuyentes que se ubican en las zonas francas del municipio de Cúcuta se encuentran en una situación análoga a la de otros contribuyentes, beneficiarios de zonas francas que se ubican en otros municipios del país.

170. En conclusión, al no acreditarse la formulación material de un cargo en contra del artículo 101 (parcial) es procedente que la Corte se inhiba de pronunciarse de fondo.

2.6. Artículo 109 de la Ley 1819 de 2016

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 109. Modifíquese el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 260-7. *Jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios*

¹⁷¹ En la sentencia C-384 de 2017, la Corte señaló, respecto a este requisito lo siguiente: “*Las razones que sustentan el concepto de la violación son pertinentes en tanto estén construidas con base en argumentos de índole constitucional, esto es, fundados ‘en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado’.* En ese sentido, cargos que se sustenten en simples consideraciones legales o doctrinarias; la interpretación subjetiva de las normas acusadas por parte del demandante y a partir de su aplicación en un problema particular y concreto; o el análisis sobre la conveniencia de las disposiciones consideradas inconstitucionales, entre otras censuras, incumplen con el requisito de *pertinencia del cargo de inconstitucionalidad*”.

preferenciales. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios se tendrán las siguientes definiciones:

1. Las jurisdicciones no cooperantes y de baja o nula imposición, serán determinadas por el Gobierno nacional mediante reglamento, con base en el cumplimiento de uno cualquiera de los criterios que a continuación se señalan:

a) Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares;

b) Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten;

c) Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo;

d) Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica;

e) Además de los criterios señalados, el Gobierno nacional tendrá como referencia los criterios internacionalmente aceptados para la determinación de las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición.

2. Los regímenes tributarios preferenciales son aquellos que cumplan con al menos dos (2) de los siguientes criterios:

a) Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares;

b) Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten;

c) Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo;

d) Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica;

e) Aquellos regímenes a los que sólo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (**ring fencing**).

Adicionalmente, el Gobierno nacional, con base en los anteriores criterios y en aquellos internacionalmente aceptados podrá, mediante reglamento, listar regímenes que se consideran como regímenes tributarios preferenciales.

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno nacional actualizará los listados de que trata este artículo, atendiendo los criterios señalados en este artículo, cuando lo considere pertinente.

PARÁGRAFO 2o. Sin perjuicio de lo consagrado en las demás disposiciones de este Estatuto, las operaciones que realicen los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición y a entidades sometidas a regímenes tributarios preferenciales deberán estar sometidas al régimen de precios de transferencia y cumplir con la obligación de presentar la documentación comprobatoria a la que se refiere el artículo 260-5 de este Estatuto y la declaración informativa a la que se refiere el artículo 260-9 de este Estatuto con respecto a dichas operaciones, independientemente de que su patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable, o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los topes allí señalados.

PARÁGRAFO 3o. Cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios realicen operaciones que resulten en pagos a favor de personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a una entidad sometida a un régimen tributario preferencial, que sean vinculados conforme a lo establecido en el artículo 260-1 de este Estatuto, dichos contribuyentes deberán documentar y demostrar el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en la jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición y o por la entidad sometida a un régimen tributario preferencial para la realización de las actividades que generaron los mencionados pagos, so pena de que, dichos pagos sean tratados como no deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios.

PARÁGRAFO 4o. Para todos los efectos legales, el término paraíso fiscal se asimila al de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición” (en negrilla y subrayado se resaltan los apartes que se demandan).

2.6.1. Cargos de inconstitucionalidad

171. El demandante censura la expresión "*ring fencing*" contenida en el literal e) del numeral 1 del artículo 109 de la Ley 1819 de 2016, por introducir confusión y violar el principio de legalidad tributaria, que se contiene en el artículo 338 de la Constitución, pues la expresión se utiliza como complemento para establecer uno de los criterios que pueden emplearse para determinar si una entidad hace o no parte del régimen tributario preferencial. Igualmente, señala que la expresión desconoce el artículo 10 constitucional, que establece al castellano como la lengua oficial de Colombia¹⁷².

2.6.2. Intervenciones

2.6.2.1. Universidad Externado de Colombia

172. Se pronuncia a favor de la exequibilidad de la disposición. Indica que no se vulnera el principio de reserva de ley que contempla el artículo 338 de la Constitución y que, a lo sumo, se trata de una falta de técnica legislativa, que escapa al control de constitucionalidad. Indica que si bien el castellano es el idioma oficial, ninguna disposición prohíbe el uso de términos o referencias especializadas en otros idiomas¹⁷³.

2.6.2.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

173. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita que se declare exequible la expresión acusada. Manifiesta que la descripción del literal e) es completa y el único objeto de la locución es acotarla, de tal forma que se compagine con el vocablo que se emplea a nivel internacional en la materia, para describir tal fenómeno. Por tanto, se trata de una expresión técnica que, según dispone el artículo 29 del Código Civil, debe entenderse según el sentido que le dan quienes profesan la misma ciencia o arte¹⁷⁴.

2.6.2.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

174. La DIAN considera que la norma es exequible y presenta idéntica argumentación a la del Ministerio de Hacienda y Crédito Público¹⁷⁵.

2.6.2.4. Universidad del Rosario

175. La Universidad del Rosario apoya la tesis del demandante. Considera que se desconoce el artículo 10 de la Constitución Política, puesto que las normas y leyes deben estar redactadas en castellano para su fácil interpretación y comprensión. Asimismo, indica que el término vulnera el principio de legalidad toda vez que se confunde con el concepto que le precede en la disposición¹⁷⁶.

¹⁷² Folios 26 a 28.

¹⁷³ Folio 276 y vto.

¹⁷⁴ Folio 315 y vto.

¹⁷⁵ Folios 401 a 403.

¹⁷⁶ Folios 648 a 649.

2.6.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

176. El ICDT apoya la exequibilidad de la disposición. Señala que la expresión "*ring-fencing*" se refiere a una característica de ciertos regímenes tributarios, en los cuales la legislación protege a un determinado sector o una actividad económica, que otorga ciertos tratamientos preferenciales si se cumplen determinados supuestos. El uso del idioma inglés no es reprochable, por sí mismo, si se trata de un concepto cuya definición tiene elementos de certeza, como aquí ocurre¹⁷⁷.

2.6.2.6. Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

177. El CID considera que se debe declarar la inexecutable de la expresión acusada. El término confunde en lugar de aclarar y supone una trasgresión al principio de legalidad, pues la ley además de ser aprobada por el Congreso debe ser redactada en idioma español¹⁷⁸.

2.6.3. Concepto del Ministerio Público

178. El Procurador General de la Nación solicita la declaratoria de exequibilidad condicionada de la expresión. Indica que, si bien, la disposición no genera ambigüedad, pues define el término "*ring fencing*", le otorga el efecto de ampliar el significado del fenómeno descrito en castellano; es decir, se le confiere un significado normativo distinto a lo expresamente referido por la norma acusada. Finalmente, señala que existe una obligación de redactar las leyes en lengua castellana, porque las consecuencias deónticas previstas en la Ley únicamente pueden derivarse de textos escritos en castellano¹⁷⁹.

2.6.4. Aptitud de los cargos formulados

179. Para la Corte no es apto el cargo que se formula en contra de la expresión acusada de inconstitucional. El presunto cargo por desconocimiento del principio de legalidad del tributo carece de *suficiencia*, pues el artículo 338 de la Constitución hace referencia a los elementos esenciales del tributo y el artículo 109 de la Ley 1819 de 2016 regula lo relacionado con las Jurisdicciones no Cooperantes, de Baja o Nula imposición y Regímenes Tributarios Preferenciales. En este orden de ideas, no puede establecerse una contradicción entre la disposición constitucional y la expresión que se demanda.

180. En relación con el cargo por violación del artículo 10 de la Constitución Política no se satisface el requisito de *certeza*. El argumento que se emplea por el demandante se fundamenta en una sospecha o conjetura, pues no se ofrece razones valederas que permitan concluir cómo el uso de la

¹⁷⁷ Folios 483 a 484.

¹⁷⁸ Folio 523.

¹⁷⁹ Folios 613 a 615.

expresión “*ring fencing*” desconozca el mandato, según el cual el idioma oficial en Colombia es el Castellano, máxime que de manera previa al uso de esta locución se le otorga un sentido en lengua castellana.

181. En conclusión, al no acreditarse la formulación material de un cargo en contra de la expresión “*ring fencing*” del artículo 109 de la Ley 1819 de 2016, la Corte debe proferir un fallo inhibitorio.

2.7. Artículos 22 y 34 de la Ley 1819 de 2016¹⁸⁰

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 22. Adiciónese el artículo 21-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 21-1. **Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4o de la Ley 1314 de 2009.**

PARÁGRAFO 1o. Los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo, la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un período diferente.

Cuando se utiliza la base contable de acumulación o devengo, una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para

¹⁸⁰ El estudio de estas disposiciones se realiza de manera conjunta, de una parte, dado que el demandante señala, entre otros cargos, que los artículos 22 y 34 de la Ley 1819 de 2016 desconocen el principio de legalidad tributaria y, de otra parte, porque los textos acusados se refieren a los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia.

tales elementos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que le sean aplicables al obligado a llevar contabilidad.

PARÁGRAFO 2o. Los contribuyentes personas naturales que opten por llevar contabilidad se someterán a las reglas previstas en este artículo y demás normas previstas en este Estatuto para los obligados a llevar contabilidad.

PARÁGRAFO 3o. Para los fines de este Estatuto, cuando se haga referencia al término de causación, debe asimilarse al término y definición de devengo o acumulación de que trata este artículo.

PARÁGRAFO 4o. Para los efectos de este Estatuto, las referencias a marco técnico normativo contable, técnica contable, normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y contabilidad por el sistema de causación, entiéndase a las normas de contabilidad vigentes en Colombia.

Cuando las normas tributarias establezcan la obligación de llevar contabilidad para ciertos contribuyentes, el sistema contable que deben aplicar corresponde a las normas contables vigentes en Colombia, siempre y cuando no se establezca lo contrario.

PARÁGRAFO 5o. Para efectos fiscales, todas las sociedades y personas jurídicas, incluso estando en estado de disolución o liquidación, estarán obligadas a seguir lo previsto en este Estatuto.

PARÁGRAFO 6o. Para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda.

ARTÍCULO 34. Adiciónese el artículo 33-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 33-2. *Tratamiento del factoraje o factoring para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.* **El tratamiento que de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos tenga el factoraje o factoring será aplicable para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.**

PARÁGRAFO 1o. En las operaciones de factoraje o factoring el factor podrá deducir el deterioro de la cartera adquirida de acuerdo con lo previsto en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 2o. En las operaciones de factoraje o factoring que no impliquen la transferencia de los riesgos y beneficios de la cartera enajenada y la operación se considere como una operación de financiamiento con recurso, el enajenante debe mantener el activo y la deducción de los intereses y rendimientos financieros se somete a las reglas previstas en el Capítulo V del Libro I de este estatuto. Lo previsto en este párrafo no será aplicable cuando el factor tenga plena libertad para enajenar la cartera adquirida” (en negrilla y subrayado se resaltan los apartes que se demandan).

2.7.1. Cargos de inconstitucionalidad

182. El demandante formula tres cargos contra el inciso único y los párrafos 1° y 3° del artículo 22 de la Ley 1819 de 2016, por vulneración de los principios de legalidad, equidad tributaria y confianza legítima. Señala que la remisión que se hace en esta disposición a las normas internacionales de información financiera (NIIF), base para liquidar el impuesto sobre la renta, supone una delegación la potestad tributaria a un organismo internacional. Considera que la disposición confiere un trato igual a personas que se encuentran en situaciones desiguales. Finalmente, señala que la disposición vulnera el principio de confianza legítima pues desconoce lo dispuesto por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, que ordena mantener un período de transición de 4 años para proponer la adopción de las medidas legislativas que correspondiere a efectos de implementar las normas NIIF. Finalmente, indica que el Consejo Técnico de Contaduría Pública, mediante la Comunicación CTCP-10-01302-2016 solicitó que el artículo objeto de análisis no fuese aprobado¹⁸¹.

183. En cuanto al artículo 34, señala que se desconoce el principio de legalidad pues se deja en manos del Consejo de Normas Internaciones de Contabilidad la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta respecto de las operaciones de *factoring*¹⁸².

2.7.2. Intervenciones

2.7.2.1. Universidad Externado de Colombia

184. La Universidad Externado de Colombia defiende la constitucionalidad de los artículos acusados. Señala que el principio de reserva de ley no se afecta porque los elementos del tributo se regulan en el artículo 26 del Estatuto Tributario y que una cuestión diferente es que para realizar el cálculo

¹⁸¹ Folios 7 a 14.

¹⁸² Folio 15

de dicha base sea necesario acudir a disposiciones de rango infra-legal¹⁸³. Expresa que el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, en los términos en que se interpretó por la Corte en la sentencia C-1018 de 2012, estableció la independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad, y que estas últimas *"tienen efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia"*¹⁸⁴; por tanto, según dicha sentencia, *"No se trata de mandatos que establezcan impuestos, contribuciones o tasas, sino de reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes fiscales en el marco de la legislación tributaria"*. Indica que no es posible un pronunciamiento de fondo en relación con el presunto desconocimiento del principio de equidad tributaria, pues la delimitación en 3 grupos, a que hace referencia el demandante, no se encuentra en la norma censurada sino en la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios 1851 de 2013 y 302 de 2015. Señala que la confianza legítima no es un principio ilimitado que permita a los particulares separarse de las normas en virtud del principio democrático¹⁸⁵ y que la anticipación de la adopción de las NIIF, a efectos fiscales, no lo desconoce¹⁸⁶.

185. Emplea los planteamientos del acápite anterior para desvirtuar las pretensiones de la demanda en relación con la inconstitucionalidad del artículo 34¹⁸⁷.

2.7.2.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

186. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público apoya la exequibilidad de las disposiciones demandadas. Señala que la reforma respeta los principios de legalidad y certeza tributaria y defiende el principio de independencia y autonomía de las normas contables de las tributarias. En lo que respecta al cargo por violación del principio de equidad tributaria, aduce que la diferencia entre distintos grupos contables no obliga al legislador a establecer la misma en materia tributaria. Señala que no se vulnera el principio de confianza legítima por cuanto no se señalan cuáles son las expectativas válidas que se desconocen. En relación con el artículo 34, considera que el tratamiento normativo del *"factoring"* debe considerar lo dispuesto por el 4 de la Ley 1314 de 2009, que otorga un carácter subsidiario a las normas técnicas¹⁸⁸.

2.7.2.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

187. La DIAN solicita la exequibilidad del artículo 22. Indica que la reforma tributaria utiliza el término actual de "acumulación o devengo", en lugar del término de "causación" para fines del impuesto de renta y complementarios. Por lo anterior, y en consideración a que la contabilidad es el mejor indicador

¹⁸³ Para tales efectos hace referencia a la Sentencia C-583 de 1996.

¹⁸⁴ Fundamento Jurídico 4.4 de la Sentencia C-1018 de 2012.

¹⁸⁵ Sustenta esta afirmación con apoyo en la sentencia C-191 de 2016.

¹⁸⁶ Folios 262 a 264.

¹⁸⁷ Folio 264 vto.

¹⁸⁸ C-1018 de 2012.

que se tiene como punto de partida para el reconocimiento de los hechos económicos, indica que fue necesario adoptar un sistema de conexión formal entre la contabilidad financiera y la tributaria, pero sin desconocer que es la norma tributaria la que establece los límites al reconocimiento y la medición contable¹⁸⁹. No se pronuncia frente al artículo 34.

2.7.2.4. Universidad del Rosario

188. La Universidad El Rosario apoya la constitucionalidad de las disposiciones que se demandan. Con relación al artículo 22, indica que la demanda no establece un vínculo material entre la medida legislativa y los contenidos constitucionales que se alegan como trasgredidos, como tampoco da cuenta de la incompatibilidad entre unos y otros. Señala que la demanda no explica cómo la remisión a los marcos contables vigentes, para efectos de calcular el impuesto a la renta, afecta la eficiencia del sistema tributario o de los principios de progresividad y equidad. Considera que las explicaciones que se aportan son insuficientes para estructurar los cargos por violación a los principios de legalidad y certeza del tributo¹⁹⁰. Con relación al artículo 34, la remisión a los "*nuevos marcos técnicos normativos*", que tenga el factoraje para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, es acorde con el principio de legalidad en materia tributaria, en la medida en que no se trata de un supuesto de delegación de la función legislativa a una entidad privada internacional¹⁹¹.

2.7.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

189. El ICDT apoya la constitucionalidad de las disposiciones. Con relación al artículo 22 presenta las siguientes razones: (i) la Corte Constitucional, en la sentencia C-1018 de 2012, se pronunció acerca de la posibilidad de aplicar normas contables para determinar el impuesto de renta, cuando la ley tributaria remite a ellas. (ii) De acuerdo con la sentencia C-690 de 2003, no es necesario que la ley tributaria contenga la totalidad de los detalles de la obligación tributaria; por tanto, es válido que el reglamento desarrolle algunos de ellos sin que se desconozca el principio de legalidad. (iii) Considera que el contenido de la Sentencia C-690 de 2003 no es aplicable al presente asunto, pues en dicha sentencia se analizó la remisión a las normas de la OCDE, las cuales no hacen parte del ordenamiento interno y no tienen fuerza vinculante, supuesto diferente al que aquí se estudia. (iv) El concepto del Consejo Técnico de Contaduría Pública no tiene la fuerza que el demandante le otorga, máxime cuando fue expedido el 13 de octubre de 2016, de manera previa a la expedición de la Ley. (v) Señala que la presunta afectación que alega el demandante al principio de equidad tributaria es no solo vaga, sino que es contraria al fragmento del concepto del Consejo Técnico de Contaduría Pública que cita. (vi) Señala que, a pesar de la plausibilidad del cargo por desconocimiento del principio de confianza legítima este carece de

¹⁸⁹ Folios 378 a 379.

¹⁹⁰ Folios 635 a 636.

¹⁹¹ Folio 636.

concreción; por tanto, no es posible establecer si los artículos cuestionados lo desconocen o no¹⁹².

190. En relación con el artículo 34, presenta los mismos argumentos para defender la constitucionalidad del artículo 22¹⁹³.

2.7.2.6. Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

191. El CID apoya la declaratoria de inexecutable de las disposiciones objeto de demanda. Afirma que cualquier cambio que introduzca la IASB (*International Accounting Standards Boards*) a alguna NIIF o NIC, en aspectos como la medición o reconocimiento de un hecho económico, afecta, de manera sustancial, el monto de la obligación tributaria a cargo del contribuyente. Señala que a pesar de que el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016 pretende que el “estado de situación financiera de apertura” no tenga efectos tributarios, la disposición resuelve los problemas asociados con la medición del hecho generador de un impuesto (base gravable) como respuesta a una modificación de los estatutos Internacionales de Contabilidad durante su aplicación. Por tanto, indica que las disposiciones demandadas transfieren a la IASB (órgano internacional de carácter privado), la potestad tributaria, que es exclusiva del Legislador.

2.7.3. Concepto del Ministerio Público

192. Solicita la executable del artículo 22. Indica que la disposición no subordina las normas técnicas contables colombianas a las NIIF, puesto que la referencia específica es a la norma técnica colombiana. En consecuencia, señala que el artículo no define los elementos de un tributo, sino que regula ciertas normas contables. Finalmente, señala que los tres marcos técnicos contables, a que hace referencia el demandante, corresponden a un aspecto operativo y no a un problema de relevancia constitucional¹⁹⁴.

193. Con relación al artículo 34, considera que debe ser declarado executable. El nuevo marco de las normas contables no posee una incidencia directa sobre los elementos del tributo, sino sobre las variables económicas que puedan incidir en su cómputo final; por tanto, no obedece a un elemento reservado a la ley, sino que la legislación puede complementarse con las herramientas técnicas disponibles¹⁹⁵.

2.7.4. Aptitud de los cargos formulados

¹⁹² Folios 445 a 449.

¹⁹³ Folios 224 a 449.

¹⁹⁴ Folios 600 a 602.

¹⁹⁵ Folio 602.

194. Para la Corte, los cargos por desconocimiento de los principios de legalidad, equidad y confianza legítima en contra del artículo 22 de la Ley 1819 de 2016 no son aptos.

195. La presunta violación del principio de legalidad tributaria, como consecuencia de la remisión que esta disposición hace a las NIIF, no se deriva del texto acusado, por dos razones: en primer lugar, la disposición establece una remisión a los marcos técnicos normativos contables en Colombia, y no a las NIIF¹⁹⁶; en segundo lugar, la remisión a estas normas contables solo se da de manera subsidiaria, es decir, por remisión expresa de la ley tributaria, o en aquellos casos en que no se encuentre regulada la materia. Por consiguiente, no es posible inferir, del artículo acusado, la presunta delegación de la potestad tributaria en un organismo internacional. Esta corresponde a una apreciación subjetiva del demandante que, como tal, no es parámetro de control constitucional. Por tanto, el cargo carece *especificidad*, al no tener relación directa con la norma demandada, y de *certeza*, por tratarse de una inferencia subjetiva.

196. Con relación al argumento por el presunto desconocimiento del principio de equidad tributaria, al no brindarse un tratamiento igual a personas que no se encuentran en una idéntica situación, de la argumentación que plantea el demandante no es posible inferir cuáles son los grupos susceptibles de comparación, como tampoco es posible inferirla de la disposición. Como lo indicó el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los tres grupos acusados por el demandante se derivan de la Ley 1314 de 2009 y sus decretos reglamentarios, no de la disposición acusada; por tanto, el cargo carece de *certeza*.

197. El cargo por el presunto desconocimiento del principio de confianza legítima, al no considerar lo dispuesto por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, carece de *pertinencia*. Se trata, por tanto, de un argumento de orden legal, no de carácter constitucional, así como el recurso al concepto del Consejo Técnico de Contaduría Pública.

198. Los argumentos de inconstitucionalidad en contra de la expresión que se demanda del artículo 34, por la presunta vulneración del principio de legalidad, son idénticos a los que fueron planteados en relación con el artículo 22. Para la Corte, tal como se indicó en su momento, el cargo no es apto, puesto que, de la expresión acusada no infiere que el Legislador hubiese atribuido la potestad tributaria a un organismo internacional. El cargo se fundamenta en un argumento incierto, ya que se trata de una apreciación de tipo subjetivo que no deriva del precepto que se acusa.

¹⁹⁶ En efecto, esta interpretación no se deriva de una comparación entre la disposición acusada (artículo 62 de la Ley 1819 de 2016) y el texto constitucional. Si bien es cierto, de manera reciente, en Colombia, el marco normativo contable se contiene en las NIIF, tal incorporación no se produjo como consecuencia de lo dispuesto por el artículo que se demanda, sino que tiene origen en otras disposiciones, unas de orden legal y otras de carácter reglamentaria: Ley 1314 de 2009 y decretos 3022 de 2013 y 2129 de 2014; la primera no fue objeto de demanda en esta oportunidad y respecto de los segundos la Corte carece de competencia para pronunciarse acerca de su exequibilidad.

199. En conclusión, al no acreditarse la formulación material de un cargo en contra de los artículos 22 (parcial) y 34 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, la Corte debe proferir un fallo inhibitorio.

2.8. Artículo 366 de la Ley 1819 de 2016

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 366. *Servicios de acreditación y autorización prestados por el ideam.* El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) cobrará los servicios de Acreditación y Autorización.

Los valores por concepto de cobro de los servicios de Acreditación y Autorización que sean generados por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) entrarán a una subcuenta especial del Ideam y serán utilizados principalmente para sufragar los costos de evaluación y seguimiento en que deba incurrir el Instituto para la prestación de estos servicios.

Para la fijación de los costos que se autorizan en este artículo, el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) aplicará el sistema que contempla los factores descritos a continuación.

- a) La unidad de medida para las visitas de evaluación corresponde a día de visita de evaluación por evaluador;
- b) El valor de los honorarios día de los profesionales requeridos para la realización de la tarea propuesta, corresponden a: un evaluador líder con un salario mínimo mensual legal vigente smmlv y para el evaluador asistente, medio salario mínimo mensual legal vigente smmlv;
- c) El valor de los viáticos y gastos de viaje de los auditores y otros profesionales, que se generen con ocasión de las visitas fuera de Bogotá, de evaluación de la competencia técnica de los laboratorios y organizaciones que produzcan información cuantitativa para los estudios o análisis ambientales, requeridos por las autoridades ambientales competentes y/o de carácter oficial relacionada con la calidad del medio ambiente y de los recursos naturales renovables,

con fines de acreditación y autorización establecidos en la ley y los reglamentos, se regirán por el Decreto vigente emitido por el Departamento Administrativo de la Función Pública que fija las escalas de viáticos para los empleados públicos.

Para los contratistas se aplicará la escala correspondiente a la base de liquidación según el salario del profesional especializado 2028 grado 17 del Grupo de Acreditación;

d) El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) adoptará el siguiente método de cálculo:

Toda visita de evaluación implica dos evaluadores, uno líder y uno asistente y el valor mínimo a cobrar está definido por el valor de cuatro (4) días de evaluación en total, dos (2) días de ellos in situ con dos evaluadores, uno líder y uno asistente.

Para el alcance solicitado por los Organismos de Evaluación de la Conformidad (OEC), el Instituto a través de acto administrativo definirá el estándar que vincule las matrices, variables, métodos, número y tipo de equipos, en función de parámetros equivalentes en unidades de tiempo, para la toma de muestra y/o ensayos y/o análisis y los tiempos de desplazamiento para el atestiguamiento de las mismas, de acuerdo con la siguiente tabla (Resolución 176).

Concepto	Numero de parámetros a auditar		
	1 a 10	11 a 20	21 a 30*
No. de días para liquidación de honorario de auditor líder (tarifa diaria 1 SMMLV)	4	5	6
No. de días para liquidación de honorarios de auditor asistente (tarifa diaria 0.5 SMMLV)	4	5	6
No. de días para liquidación de viáticos por auditor (tarifa vigente IDEAM)	2	3	4
Costo técnico administrativo	20 % sobre el total de honorarios y viáticos	20% sobre el total de honorarios y viáticos	20% sobre el total de honorarios y viáticos

A la sumatoria de estos tres factores a), b), c) y d) se le aplicará el 20% por gastos de administración.

El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) prestará los servicios de acreditación y autorización a que hace referencia el presente artículo a través de sus funcionarios o contratistas” (el artículo se demanda en su integridad).

2.8.2 Cargo de inconstitucionalidad

200. El demandante formula como cargo el presunto desconocimiento del principio de unidad de materia (artículo 158 constitucional). Afirma, que la Ley 1819 de 2016 es una reforma tributaria estructural, por medio de la “*se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones*”. Por el contrario, la disposición que se demanda no tiene relación alguna con la materia tributaria, sino con la forma cómo el IDEAM cobra sus servicios. Igualmente señala que en el presente caso no se presenta ninguno de los criterios de conexidad, temática, causal, teleológica o sistemática, que ha exigido la jurisprudencia constitucional¹⁹⁷.

201. La ciudadana María del Mar Arciniegas Perea coadyuva los argumentos de la demanda. Considera que la disposición no guarda conexidad con la materia tributaria (impuestos, tasas o contribuciones), sino que hace referencia específicamente al procedimiento para el cobro de los servicios prestados por el IDEAM¹⁹⁸.

2.8.3 Intervenciones

2.8.3.1 Universidad Externado de Colombia

202. La Universidad Externado de Colombia no se pronunció respecto de este artículo.

2.8.3.2 Ministerio de Hacienda y Crédito Público

203. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público considera exequible la disposición. Señala que el artículo que se demanda fija una tasa para los servicios que presta el IDEAM. Esta tiene como finalidad contribuir al financiamiento de los costos de evaluación y seguimiento en que incurre el Instituto para la prestación del servicio¹⁹⁹.

2.8.3.3 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

¹⁹⁷ Folios 40 a 41. El demandante apoya su argumento en la sentencia C-704 de 2015.

¹⁹⁸ Folios 87 a 94. Fundamenta la coadyuvancia en las sentencias C-501 de 2001, C-597 de 1996 y C-821 de 2006, en las que la Corte Constitucional ha interpretado el alcance de la figura de la unidad de materia.

¹⁹⁹ El interviniente, para efectos de determinar el alcance de las “*tasas*”, hace referencia a las sentencias C-1171 de 2005, C-368 de 2011 y C-139 de 2009.

204. La DIAN solicita la exequibilidad del artículo. Señala que el cobro de servicios y el destino de costos pueden ser tratados en esta ley ordinaria de reforma tributaria²⁰⁰.

2.8.3.4 Universidad del Rosario

205. La Universidad del Rosario solicita la exequibilidad de la disposición, pues la disposición regula una tasa que deben asumir las personas que utilizan los servicios del IDEAM, lo que reduce la carga de erogaciones fiscales del Estado y permite que dicha institución cuente con recursos para su sostenimiento²⁰¹.

2.8.3.5 Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

206. El ICDT apoya la constitucionalidad de la disposición. Plantea que el cobro no constituye un impuesto, ni una contribución fiscal, pero sí una tasa. Por ende, dado que tienen una relación directa con la tributación, no se desconoce la unidad de materia²⁰².

2.8.3.6 Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

207. El CID apoya la declaratoria de inexecutable de la disposición, al considerar que la regulación de los servicios de acreditación y autorización prestados por el IDEAM no tiene relación con la materia tributaria o el control a la evasión fiscal²⁰³.

2.8.4 Concepto del Ministerio Público

208. El Procurador General de la Nación solicita la exequibilidad del artículo. El cobro que se autoriza al IDEAM tiene la forma de una tasa, que es consecuencia de la prestación de un servicio; por tal motivo, no resulta ajeno a la materia de la ley²⁰⁴.

2.8.5 Aptitud del cargo formulado

209. Para la Sala, el cargo reúne los requisitos de certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia que ha exigido la jurisprudencia de esta Corporación, en los términos descritos en el numeral 2 *supra*. Por tanto, es apto para un pronunciamiento de mérito.

2.8.6 Problema jurídico y examen de constitucionalidad

²⁰⁰ Folio 408.

²⁰¹ Folios 660 a 661.

²⁰² Folios 515 a 516.

²⁰³ Folio 524.

²⁰⁴ Folios 625 a 626.

210. Le corresponde a la Corte establecer si el artículo 366 de la Ley 1819 de 2016 regula una tasa, como modalidad de tributo, para efectos de valorar su relación de unidad con la materia con la ley de que hace parte.

211. De manera reciente, la Corte Constitucional se pronunció acerca de la diferencia de las tasas con los impuestos, contribuciones especiales y contribuciones parafiscales y delimitó sus elementos característicos:

*“(i) el hecho generador se basa en la prestación de un servicio público, o en un beneficio particular al contribuyente, por lo cual es un beneficio individualizable; y
(ii) tiene una naturaleza retributiva, por cuanto, las personas que utilizan el servicio público, deben pagar por él, compensando el gasto en que ha incurrido el Estado para prestar dicho servicio; y
(iii) se cobran cuando el contribuyente provoca la prestación del servicio, siendo el cobro de forma general proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos”²⁰⁵.*

212. Para la Sala, el artículo 366 de la Ley 1819 de 2016 regula una tasa. Por tanto, su contenido no es ajeno a la materia tributaria objeto de esta ley. En efecto, el hecho generador de la tasa corresponde al cobro de los servicios de acreditación y autorización prestados por el IDEAM, es decir que se enmarca dentro de la condición de *“servicio público o beneficio particular al contribuyente”*. La tasa tiene un carácter retributivo, al indicar la disposición que, *“los valores por concepto de cobro de los servicios serán utilizados para sufragar los costos de evaluación y seguimiento en que deba incurrir el Instituto para la prestación de estos servicios”²⁰⁶*. Finalmente, el cobro es relativo únicamente a la persona que solicita los servicios de acreditación y autorización.

213. En conclusión, dado que el artículo 366 de la Ley 1819 de 2016 regula una materia tributaria, no se desconoce el principio de unidad materia previsto en el artículo 158 de la Constitución Política de Colombia, de allí que deba declararse exequible.

2.9 Artículo 62 de la Ley 1819 de 2016

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones

²⁰⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-155 de 2016. Esta providencia es relevante, en la medida en que sistematiza la jurisprudencia precedente de la Corporación en la materia, contenida, en especial, en las sentencias C-430 de 1995, C-545 de 1994, C-402 de 2010, C-528 de 2013 y C-260 de 2015.

²⁰⁶ La finalidad del tributo es garantizar la continuidad en la prestación de los servicios por parte del IDEAM, de allí que se fijen los costos en que incurre de acuerdo al valor de los honorarios y viáticos de los profesionales y auxiliares, lo que evidencia la relación directa que existe entre el dinero que se cobra al contribuyente y el beneficio que obtiene de los servicios de acreditación y autorización.

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 62. Modifíquese el inciso 3o del artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente” (el artículo se demanda en su integridad).

2.9.2 Cargos de inconstitucionalidad

214. El demandante señala que la disposición desconoce el derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y el principio buena fe. Afirma que la disposición castiga al contribuyente con el desconocimiento de la deducción, a pesar de no haber sido sujeto de sanción penal alguna y otorgar a la administración tributaria la potestad de definir, sin competencia para ello, en qué casos ciertas deducciones se consideran conductas típicas. Aunque la norma prevé un mecanismo de reparación, señala que este sería inoperante al encontrarse en firme las declaraciones de renta de los períodos gravables pasados²⁰⁷.

2.9.3 Intervenciones

2.9.3.1 Universidad Externado de Colombia

215. La Universidad Externado de Colombia apoya la exequibilidad de la disposición. Señala que el Legislador, dentro de su amplio margen de configuración normativa, introdujo una limitación a la deducibilidad de expensas en razón de un motivo jurídico válido, como es la existencia de un posible ilícito. Por tanto, indica, la disposición no otorga a la DIAN facultades para juzgar la culpabilidad o la inocencia de los administrados. Señala, además, que esta regla se contenía en el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012, y en esta oportunidad se atenúa el contenido normativo de la disposición existente. Finalmente, indica que el artículo demandado no impide al contribuyente ejercer sus derechos de defensa y contradicción dentro del

²⁰⁷ Folios 131 a 132.

correspondiente proceso penal frente a las autoridades competentes, ni restringe las dimensiones del debido proceso y la presunción de inocencia²⁰⁸.

2.9.3.2 Ministerio de Hacienda y Crédito Público

216. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público defiende la exequibilidad de la disposición. Considera que el legislador solucionó la dificultad que preveía el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues la nueva redacción permite a los contribuyentes imputar las deducciones que fueron desconocidas, sin importar que hubiesen quedado en firme las declaraciones. Señala que la disposición persigue una finalidad legítima, al impedir a la administración tributaria que reconozca gastos originados en conductas punibles a título de dolo, que después son difícilmente recuperables. Esta potestad, expresa, se compensa con la posibilidad para que el contribuyente aplique la deducción en aquellos casos en que no hubiese existido el referido delito. Apoya su argumento en la exposición de motivos del proyecto 178 de 2016 Cámara y 163 de 2016 Senado en el que se indica: *“el problema de la redacción del art. 107 es que en la práctica esa hipótesis en ningún caso podía aplicarse, pues, en caso de que el término de firmeza de las declaraciones hubiere pasado, el contribuyente no dispondría del mecanismo para solicitar la devolución o solicitar la compensación. La propuesta busca materializar el derecho que tiene el contribuyente a deducir esos gastos si se determina que los mismos no obedecían a una conducta delictiva”*²⁰⁹.

2.9.3.3 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

217. La DIAN reitera las razones expuestas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para solicitar la exequibilidad de la disposición²¹⁰.

2.9.3.4 Universidad del Rosario

218. La Universidad del Rosario apoya las razones de inconstitucionalidad de la demanda. Alega que se desconoce el debido proceso, en tanto se reconoce que las acusaciones que pudiera formular la DIAN, para desconocer las deducciones, podrían ser erróneas, situación que perjudica al contribuyente sin justificación alguna. Señala que no es compatible con la presunción de inocencia que se autorice a la DIAN para aminorar los derechos de los contribuyentes y que estos solo se puedan garantizar una vez compruebe su inocencia en un escenario penal. Señala que la postura que logra una mayor protección al derecho es que la actuación de la DIAN se sujete a la providencia judicial que declare la responsabilidad penal del contribuyente, y solo así negar la deducibilidad de una expensa, siguiendo el procedimiento tributario pertinente²¹¹.

²⁰⁸ Folio 269 y vto.

²⁰⁹ Folios 308 a 309.

²¹⁰ Folios 395 a 396.

²¹¹ Folios 642 a 643.

2.9.3.5 Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-

219. El ICDT apoya la solicitud de inexecutable de la disposición. Indica que se desconoce el artículo 29 constitucional porque la disposición tributaria impone una sanción al contribuyente sin permitirle ejercer su derecho de defensa y contradicción. Señala, además, que la norma desconoce el artículo 338 superior, al permitir que la “simple sospecha” de la DIAN acerca de la posible comisión de un ilícito se convierta en fuente de derecho y, con ello, que dicha sospecha determine uno de los elementos de la obligación tributaria (la base gravable)²¹². Expresa que se trata de una medida desproporcionada pues, aunque la disposición persigue una finalidad constitucional (impedir que se paguen menos impuestos derivados de conductas delictivas), vulnera derechos más valiosos que los imperativos que busca alcanzar. Finalmente, señala que la disposición desconoce la presunción de inocencia, el debido proceso y el principio de separación de poderes que se contempla en el artículo 250 de la Constitución, pues otorga a la DIAN facultades que exclusivas de la Fiscalía General de la Nación, al permitir calificar una conducta como punible²¹³.

2.9.3.6 Centro de Investigaciones para el Desarrollo –CID-, de la Universidad Nacional de Colombia

220. El CID apoya la constitucionalidad de la disposición, pues se trata de una medida tendiente a promover la eficacia tributaria, al limitar la deducción de gastos o costos asociados con conductas tipificadas como delitos, amén de que permite que el contribuyente afectado impute las respectivas deducciones en el siguiente año gravable, si las autoridades competentes no establecen ninguna responsabilidad penal²¹⁴.

2.9.4 Concepto del Ministerio Público

221. El Procurador General de la Nación solicita que se declare la executable del artículo 62, salvo la expresión, “*la administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición*”. Respecto de esta solicita que se declare su executable condicionada, en el sentido de que tal actuación debe efectuarse mediante acto administrativo motivado, en el que se garantice el derecho de defensa, en forma previa, a su expedición.

222. Indica que la disposición, salvo la expresión que se indica, se ajusta a la Constitución porque un acto administrativo, como actuación estatal, puede adoptar consecuencias derivadas de la presunta comisión de una conducta delictiva, sin que medie sentencia penal. Considera que la responsabilidad penal no puede confundirse con las decisiones sancionatorias de la administración, que deben adoptarse con fundamento en los hechos típicos,

²¹² Folios 465 a 468.

²¹³ *Ibíd.*

²¹⁴ Folio 522.

pero sin efectuar el juicio de reproche completo, y sin desarrollar el escrutinio penal. Sin embargo, la disposición no contempla el procedimiento para "*desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición*", lo que si pudiera desconocer unas garantías procesales mínimas de la respectiva actuación²¹⁵.

2.9.5 Aptitud de los cargos formulados

223. Para la Corte, el cargo por desconocimiento del principio de buena fe, en contra del artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, no cumple con los requisitos mínimos que ha exigido la jurisprudencia, de tal forma que pueda considerarse como *apto*. El demandante no planteó razonamiento alguno para fundamentar la violación de este principio, pues se restringió a enunciarlo.

224. Por el contrario, los cargos por el presunto desconocimiento de las garantías de presunción de inocencia y debido proceso reúnen los requisitos de certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, que ha exigido la jurisprudencia constitucional para emitir un pronunciamiento de fondo.

2.9.6 Problemas jurídicos y examen de constitucionalidad

225. Le corresponde a la Corte establecer si la potestad que se otorga a la administración tributaria para desconocer los deducibles de expensas provenientes de conductas típicas fijadas como delito sancionable a título de dolo vulnera las garantías de presunción de inocencia y debido proceso, de que trata el artículo 29 de la Constitución.

226. Para resolver el problema jurídico, la Corte debe examinar si el procedimiento administrativo que establece el Estatuto Tributario para que la DIAN ejerza la competencia que se le atribuye en el artículo demandado, se ajusta o no a la Constitución, de tal forma que pueda servir de fundamento para valorar la constitucionalidad de la disposición demandada.

227. En todo caso, de manera previa, es importante resaltar que la disposición objeto de demanda no es una incorporación novísima, proveniente de la Ley 1819 de 2016. La prohibición de llevar como deducción los gastos que pudiesen provenir de una conducta típica se encontraba prescrita en el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012 "*Por la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*", y su texto era el siguiente:

“En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento

²¹⁵ Folios 606 a 608.

que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán solicitar la correspondiente devolución o solicitar una compensación, de conformidad con las reglas contenidas en este Estatuto y según los términos establecidos, los cuales correrán a partir de la ejecutoria de la providencia o acto mediante el cual se determine que la conducta no es punible”(subrayas fuera de texto).

228. El artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 reprodujo, de manera parcial, la disposición contenida en el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012 pues, de una parte, mantuvo la potestad de la Administración Tributaria para desconocer las deducciones provenientes de conductas típicas, y de otra, señala la obligación que tiene la DIAN de remitir copias a las autoridades competentes para conocer de la comisión de la conducta punible. Sin embargo, el nuevo texto realiza un cambio relevante en la manera en que los deducibles que fueron desconocidos al contribuyente, en caso de demostrarse que la conducta no hubiese sido punible, puedan retornar al patrimonio de este. De conformidad con lo prescrito por el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012, la forma en la que el contribuyente podía recuperar los deducibles de conductas no punibles era por medio de la solicitud de devolución o en virtud de la figura de la compensación, y de acuerdo con las disposiciones del Estatuto Tributario. La nueva normativa establece un procedimiento diferente, toda vez que el contribuyente puede imputar los deducibles en el año o período gravable en que se determine que la conducta no fue punible por la autoridad judicial-penal competente.

229. Esta variación tiene efectos positivos para el contribuyente, pues además de reconocer el derecho que tiene sobre los deducibles no provenientes de conductas punibles, facilita el procedimiento para su recuperación. La nueva redacción implica que, en lugar de someterse a las reglas propias del procedimiento de devolución y/o compensación de saldos, que además solo puede surtirse dentro de los 2 años siguientes al término de firmeza de las declaraciones²¹⁶, el contribuyente puede realizarlo de manera directa, al incluir estos conceptos en su declaración, correspondiente al período gravable en que se determinó por la autoridad competente que la conducta no era punible.

230. En la exposición de motivos del proyecto de ley 178/2016 Cámara, en lo que respecta a la modificación del inciso 3° del artículo 107 del E.T., se contempló que el propósito de la nueva disposición era, *“facilitar la operatividad de la prohibición de llevar como deducción los gastos constitutivos de un ilícito. [...] El problema de esta redacción es que en la práctica esa hipótesis en ningún caso podría aplicarse pues, en caso de que el*

²¹⁶ Los artículos 816 y 854 del E.T., respectivamente, señalan el término en que se puede solicitar la compensación o devolución de saldos a favor, que en ambos casos es de 2 años.

término de firmeza de las declaraciones hubiere pasado, el contribuyente no dispondría del mecanismo para solicitar la devolución o compensación”²¹⁷.

231. Una vez expuesto el contexto en que se introdujo al ordenamiento jurídico el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, la Sala Plena procede a verificar si la disposición demandada se ajusta o no al texto constitucional. La facultad de desconocer los deducibles de expensas provenientes de conductas típicas no se aplica de manera automática. Por el contrario, se debe adelantar el procedimiento de determinación del impuesto señalado en el E.T., como pasa a explicarse. El artículo 684 de dicho estatuto otorga “*amplias facultades de fiscalización e investigación*” a la Administración Tributaria, entre las que se incluye la de “*verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario*”. Una vez se ejerce esta facultad de investigación, y ante posibles indicios de inexactitud en la declaración, la DIAN puede enviar un *emplazamiento para corregir* al contribuyente, para que, si este lo considera pertinente, corrija su declaración dentro del mes siguiente (artículo 685 E.T.). Esta actuación no desconoce garantía constitucional alguna del contribuyente, pues la corrección a esas posibles inexactitudes, en caso de presentarse, la debe realizar el declarante del impuesto.

232. Ahora bien, en caso de que no se envíe el emplazamiento para corregir, la Administración Tributaria debe dar estricto cumplimiento al procedimiento de *Liquidación de Revisión*, que se estipula en los artículos 702 a 714 del E.T. La Liquidación Oficial de Revisión, según dispone el artículo 702 de esta normativa, es producto de la facultad de la DIAN para modificar “*por una sola vez*” las liquidaciones privadas de los sujetos pasivos del tributo, y para ello se deben surtir unas etapas, que *prima facie*, garantizan la presunción de inocencia, el derecho de defensa, contradicción y debido proceso de los contribuyentes. De conformidad con el Estatuto Tributario, las actuaciones que se deben seguir dentro del proceso de Liquidación de Revisión son las siguientes: (i) Requerimiento Especial, como requisito previo a la liquidación²¹⁸; (ii) notificación del Requerimiento Especial²¹⁹; (iii) respuesta al Requerimiento Especial²²⁰; (iv) ampliación del Requerimiento Especial²²¹; (v) corrección provocada por el Requerimiento Especial²²², y; finalmente, (vi)

²¹⁷ Exposición de motivos. Proyecto de Ley 178/2016 Cámara. Tomado de: http://www.imprenta.gov.co/gacetap/gaceta.mostrar_documento?p_tipo=05&p_numero=178&p_consec=462
16

²¹⁸ El artículo 703 del E.T., establece que antes de la modificación a la liquidación privada del contribuyente, la Administración Tributaria debe enviar el requerimiento especial que contenga todos los puntos objeto de modificación, así como las razones en que se sustenta.

²¹⁹ De acuerdo con el artículo 705 del E.T., para que la DIAN pueda modificar la declaración privada del contribuyente (Liquidación de Revisión) debe notificarle el requerimiento especial dentro de los 3 años siguientes al vencimiento para declarar.

²²⁰ Según el artículo 707 del E.T., el contribuyente cuenta con 3 meses para dar repuesta al requerimiento especial en la que puede: solicitar pruebas, subsanar omisiones permitidas por la ley, e incluso pedir la práctica de inspecciones tributarias.

²²¹ El artículo 708 del E.T., establece la posibilidad para que la Administración Tributaria, una vez tenga conocimiento de la respuesta del contribuyente, ordene su ampliación. Para tales efectos puede solicitar pruebas y proponer una nueva determinación oficial de los impuestos.

²²² De conformidad con el artículo 709 del E.T., se otorga la posibilidad para que el contribuyente que acepte total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, tenga una disminución equivalente a la cuarta

notificación de la Liquidación Oficial de Revisión²²³. Adicionalmente, existe un deber de correspondencia entre la declaración del contribuyente, el requerimiento especial y la liquidación de revisión²²⁴. De otra parte, y una vez concluye el procedimiento de determinación del impuesto, el contribuyente inconforme con la liquidación oficial puede interponer, dentro de los dos meses siguientes a su notificación, el recurso de reconsideración ante la Administración Tributaria²²⁵.

233. En virtud de lo anterior, la potestad que otorga el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 a la Administración Tributaria no puede considerarse de manera aislada y desprovista de las garantías propias del debido proceso. Su ejercicio supone el agotamiento de las diferentes etapas de un procedimiento administrativo con plenas garantías, de tal manera que el contribuyente puede controvertir, presentar y solicitar pruebas, e incluso recurrir la decisión de la Administración. Así las cosas, no se infiere, tal y como lo señala la parte demandante, que la potestad sea incompatible con el postulado del debido proceso que estatuye la Constitución Política.

234. La atribución que se otorga a la DIAN no desconoce la presunción de inocencia que ampara al contribuyente en el procedimiento administrativo de Liquidación de Revisión, pues su objeto se circunscribe a la determinación real del tributo a cargo de este. En todo caso, es de advertir, que la calificación de una conducta como punible no es un asunto que corresponda a la Autoridad Tributaria, debido a que su actuación, sobre este asunto, se limita a remitir el caso a las autoridades competentes en caso de que considere que se ha presentado una conducta punible.

235. La disposición no restringe la competencia de la autoridad penal, pues la actuación que realiza la Administración Tributaria es eminentemente de carácter administrativo y no de carácter *judicial-penal*. De ello se sigue que la decisión que adopta la DIAN, luego de finalizar el procedimiento administrativo de determinación del tributo, no tiene ningún efecto sobre la calificación de la conducta en el proceso penal. El demandante otorga un alcance interpretativo a la disposición que no es posible derivar de su texto, puesto que la única consecuencia que se puede extraer es que el contribuyente sufra un incremento en la base gravable para calcular su impuesto. Tal situación ratifica que de la competencia que se otorga a la Administración Tributaria, no se deriva una potestad *judicial-penal*.

236. En consecuencia, dado que la facultad para desconocer las expensas deducibles que provienen de conductas típicas descritas en la ley como delitos sancionables a título de dolo, que se contiene en el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, debe ser producto del agotamiento del procedimiento administrativo de Liquidación de Revisión, no puede inferirse que su mero otorgamiento

parte de la sanción por inexactitud planteada por la Administración.

²²³ El artículo 710 del E.T., prevé que la liquidación de revisión debe ser notificada dentro de los 6 meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial.

²²⁴ Artículo 711 del E.T.

²²⁵ Artículo 720 del E.T.

desconozca los principios de debido proceso y presunción de inocencia, dispuestos en el artículo 29 de la Constitución Política, por lo que es procedente declarar su exequibilidad.

III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

PRIMERO: LEVANTAR la suspensión de términos ordenada en el Auto 305 de junio 21 de 2017.

SEGUNDO: Declararse **INHIBIDA** para pronunciarse sobre la constitucionalidad de los artículos 6 (parcial), 7 (parcial), 22 (parcial), 34 (parcial), 37 (parcial), 46 (parcial), 55 (parcial), 63 (parcial), 70, 100 (parcial), 101 (parcial), 109 (parcial), 136 (parcial), 139 (parcial), 159 (parcial), 237 (parcial), 300 (parcial), 338 y 364 de la Ley 1819 de 2016, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*, por ineptitud sustantiva de la demanda.

TERCERO: Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 366 de la Ley 1819 de 2016, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*, por el cargo formulado en la demanda.

CUARTO: Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*, por el cargo formulado en la demanda, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2.9.6 de la parte motiva.

Comuníquese, cúmplase y archívese el expediente,

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Presidente

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada
Con Salvamento Parcial de Voto

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
Impedimento

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado
Con Salvamento Parcial de Voto

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General