

TEMA

Artículos Ley 1819 de 2016

SUBTEMA: Ley 1819 de 2016 – Reforma Tributaria – Impuesto sobre la renta - Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes o no residentes - Remisión a NIIF - Determinación impuesto sobre la renta y complementarios – Sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad - Tratamiento del factoring para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios - Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas - Determinación del costo de mano de obra en el cultivo del café - Costo Fiscal de los Bienes incorporales formados - Las expensas necesarias son deducibles - Limitación de deducciones - Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles - Tarifa general para personas jurídicas - Tarifa para usuarios de Zona franca - Jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales - Facultad para desconocer costos y gastos - Régimen de entidades controladas del exterior - Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial - Abuso del régimen tributario especial - Sociedades que inicien actividades en las ZOMAC - Abuso en materia tributaria - Delitos contra la administración tributaria - Contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico - Servicios de acreditación y autorización prestados por el IDEAM

CARLOS MARIO LAFAURIE SCORZA, CATALINA
HOYOS JIMÉNEZ, CAROLINA ROZO GUTIÉRREZ
Y JOSÉ ANDRÉS ROMERO TARAZONA

Ponentes del concepto

**Ref.: Expediente D- 11908. Magistrado Ponente: Dr. Carlos Bernal Pulido.
Actor: Juan Esteban Sanín Gómez. Concepto del 30 de marzo de 2017.**

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”.

Honorables Magistrados:

En atención a la solicitud de concepto realizada mediante oficio No. 935, recibido en este Instituto el 8 de marzo pasado, a continuación presentamos el concepto correspondiente, el cual fue aprobado en sesiones del Consejo Directivo del 21 y 28 de marzo del presente año.

En la elaboración de dicho concepto actuaron como ponentes los doctores **CARLOS MARIO LAFAURIE SCORZA, CATALINA HOYOS JIMÉNEZ, CAROLINA ROZO GUTIÉRREZ Y JOSÉ ANDRÉS ROMERO TARAZONA**, quienes no observaron impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Juan Guillermo Ruíz Hurtado, Juan de Dios Bravo González, Cecilia Montero, Juan Pablo Godoy Fajardo, Eleonora Lozano Rodríguez, Myriam Stella Gutiérrez Argüello y en la que actuó como Secretario, Guillermo Antonio Suárez Casallas.

Cabe anotar que el concepto presentado es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Dando alcance a la metodología empleada por el demandante en su escrito, y en aras de otorgar la mayor claridad posible a este documento, a continuación se presentan por separado cada una de las NORMA DEMANDADA junto con el análisis jurídico y las conclusiones del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Al igual que en el texto de la demanda, se resaltan en negrilla y subrayado los apartes de las NORMAS DEMANDADAS.

A continuación se procede a realizar el análisis correspondiente de los artículos demandados de la Ley 1819 de 2016:

1) Artículo 6 (parcial) que adiciona el artículo 242 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

El texto de la norma acusada es el siguiente (se subraya lo acusado):

“**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 3 del artículo 49 de este Estatuto, estarán sujetas a la siguiente tarifa del impuesto sobre la renta:

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

(...)"

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Los argumentos de la demanda son, en resumen, los siguientes:

a. Derechos desconocidos:

El demandante afirma que el aparte demandado desconoce los derechos fundamentales a la igualdad (artículo 13 de la Constitución Política) y a la no discriminación establecida en los tratados internacionales suscritos por Colombia:

- Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, de Derechos Civiles y Políticos, ratificado por Colombia mediante la Ley 74 de 1968.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos "Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por Colombia mediante la Ley 16 de 1972.
- La Carta Internacional de los Derechos Humanos, ratificada por Colombia mediante la Ley 16 de 1972.

El demandante cita las Sentencias C- 022 de 1996, C-776 de 2003, C-292 de 2008 y C-629 de 2011 para señalar que no existe una justificación razonable para el tratamiento tributario distinto entre residentes y no residentes.

b. Concepto de la violación:

El aparte subrayado establece que los residentes estarán gravados respecto los dividendos percibidos que superen 1,000 UVT a una tarifa del 10% mientras que los no residentes en este mismo supuesto lo estarán a una tarifa del 5%.

Para el demandante esta distinción es violatoria del derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política, toda vez que se da un tratamiento distinto a personas que se encuentran en la misma situación ser socios o accionistas de una sociedad colombiana.

A juicio del demandante igualmente se violan los convenios internacionales ratificados por Colombia, en los cuales se consagra el principio de no discriminación por razones de origen nacional o cualquier otra condición social.

Por último, considera que si bien en nuestro país es posible el trato desigual en materia fiscal, en el caso que nos ocupa no corresponde a un criterio objetivo de diferenciación, por lo que resulta discriminatorio y atenta con el derecho fundamental a la igualdad.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

En primer lugar es importante destacar que la diferencia de tarifas en el impuesto sobre la renta por dividendos percibidos por personas naturales está basada en el criterio de residencia fiscal definido en el artículo 10 del Estatuto Tributario.

Desde años atrás nuestro derecho tributario eliminó las distinciones originadas en la nacionalidad, esas si discriminatorias. Por citar un ejemplo, antes de la reforma tributaria de 2012 (Ley 1607), los nacionales no residentes tenían un tarifa preferencial sobre los extranjeros, toda vez que se encontraban gravados a la tarifa progresiva señalada en el artículo 241 del Estatuto Tributario, mientras que los extranjeros no residentes se gravaban a la tarifa plena del 33%.

Luego de esta modificación, las disparidades contenidas en la ley tributaria respecto de la tributación de las personas naturales, obedecen fundamentalmente al criterio de residencia fiscal.

Es conveniente destacar que de acuerdo con el artículo 329 del Estatuto Tributario, la determinación del impuesto de renta de las personas naturales a partir de cédulas, una de las cuales es la de dividendos, únicamente se aplica a las personas naturales residentes en el país.

De lo anterior se deriva claramente que el Legislador consagró dos regímenes de impuesto de renta para las personas naturales, dependiendo de si son o no residentes:

Las personas naturales residentes se someten a la determinación cédular contenida en el título V, libro I del Estatuto Tributario, que contempla tres grupos de tarifas marginales que desarrollan el principio de progresividad, uno para las rentas laborales y de pensiones cuyo techo es 33%, otro para las rentas no laborales y de capital con tope del 35% y el tercero para los dividendos con límite del 10%,

Por su parte los no residentes, como regla general: (i) se encuentran sujetos a tarifas de retención que se aplican sobre el monto del pago o abono en cuenta, y (ii) no están obligados a presentar declaración de renta, de suerte que su impuesto de renta termina liquidándose sobre el ingreso bruto.

Encontramos así a lo largo de la ley sin número de distinciones, particularmente en las tarifas, entre las personas naturales residentes y las que no lo son. En el mismo artículo 242, parcialmente impugnado por el demandante, aparece una primera diferencia, teniendo en cuenta que los dividendos percibidos por personas naturales residentes que sean inferiores a 600 UVT están gravados con el 0%, mientras que si son percibidos por no residentes lo estarán al 5%.

Otro ejemplo, se encuentra en el artículo 247 del Estatuto Tributario que establece que la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas no residentes que obtengan ingresos de fuente nacional es del 35%, mientras que a los residentes se les aplican las tarifas progresivas señaladas en el artículo 241.

Lo mismo se observa en el parágrafo del artículo 247, que señala que los profesores extranjeros sin residencia en el país, contratados por períodos no superiores a 4 meses por instituciones de educación superior, se causa el impuesto a la tarifa del 7%, sin importar el monto del ingreso.

Igual pasa con en el artículo 408 del Estatuto Tributario, que establece la tarifa del 15% como retención en la fuente, a título del impuesto sobre la renta, por los pagos o abonos en cuenta realizados a no residentes por consultorías, servicios técnicos y de asistencia técnica, rendimientos financieros, compensación por servicios personales, comisiones, honorarios y arrendamientos, entre otros.

Si bien el artículo 408 se refiere a retención en la fuente, ésta se convierte en el impuesto de renta definitivo, como atrás se advirtió, teniendo en cuenta que el artículo 592 del Estatuto Tributario expresa que no se encuentran obligados a presentar declaración de renta las personas no residentes a los que se les practicó la retención señalada en los artículos 407 a 411.

En los supuestos citados, la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas residentes es la señalada en el artículo 241 del Estatuto Tributario, la cual es progresiva, siendo 33% la tarifa marginal más alta para las rentas laborales y de

pensiones, y 35% para las no laborales y de capital. Adicionalmente, en todos estos casos existe un tramo no gravado, lo cual no aplica a los no residentes, para quienes se encuentra sometida a tributación la totalidad del ingreso.

Lo expuesto permite afirmar que la disposición impugnada no es una regla aislada ni caprichosa, sino que hace parte de un sistema que quiso distinguir entre quienes son residentes y los que no lo son, y a partir de allí dar un trato distinto.

Como lo ha reiterado la Corte Constitucional en muchas sentencias, la primera pregunta que se debe responder para determinar si una regla jurídica infringe o no el principio de igualdad, es si nos encontramos ante sujetos iguales o situaciones iguales, que por ello merecerían el mismo trato. Si la respuesta a lo anterior es positiva, es necesario indagar si existe una razón aceptada por nuestra Carta Política, que justifique la diferencia de trato.

Teniendo en cuenta que el Legislador estableció un régimen tributario para las personas naturales que tiene como eje la residencia, el juicio de igualdad debe tener como premisa dicha condición –la de residente- para determinar si dos sujetos son iguales y a partir de allí verificar si existe o no una justificación constitucionalmente válida para darles diferente trato.

A partir de lo explicado es posible concluir que la calidad de “persona natural accionista de una sociedad nacional” no es suficiente para establecer si existe o no un supuesto de igualdad, a menos que concurra el elemento residencia, por cuanto la ley creó dos regulaciones en el impuesto de renta que difieren dependiendo de si es o no residente en Colombia.

iv. CONCLUSIÓN

Por lo analizado, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que los apartes demandados del artículo 242 del E.T. son constitucionales por los argumentos antes señalados.

2) Artículo 7 (parcial) que modifica el artículo 245 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

El texto de la norma acusada es el siguiente (se subraya lo acusado):

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.”

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Los argumentos de la demanda son, en resumen, los siguientes:

a. Derechos desconocidos:

El demandante afirma que el aparte demandado desconoce los derechos fundamentales a la igualdad (artículo 13 de la Constitución Política) y a la no discriminación establecido en los tratados internacionales suscritos por Colombia:

- Pactos Internacionales de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, de Derechos Civiles y Políticos, ratificado por Colombia mediante la Ley 74 de 1968.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica, ratificado por Colombia mediante la Ley 16 de 1972.
- La Carta Internacional de los Derechos Humanos, ratificada por Colombia mediante la Ley 16 de 1972.

El demandante cita las Sentencias SU-182 de 1998 y la T-415 de 1999 para soportar que las personas jurídicas son titulares de derechos fundamentales.

b. Concepto de la violación:

El aparte subrayado establece que las sociedades y entidades extranjeras sin domicilio principal en Colombia serán gravadas con el impuesto a los dividendos equivalente al 5% de su valor.

Por consiguiente, para el demandante, *“dado que el impuesto a los dividendos no gravó la distribución que de los mismos se hiciera a sociedades nacionales, pues para estas se toma como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (INCRNGO), se está discriminando a la sociedad o entidad extranjera que se encuentra en idénticas condiciones fácticas que la sociedad nacional.”*

iii. CONCEPTO DEL ICDT

Al revisar la demanda y la argumentación de la misma, y una vez aplicados los criterios establecidos por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, consideramos que, contrario a lo manifestado por el accionante, el aparte acusado no desconoce el derecho fundamental a la igualdad ni a la no discriminación.

En primer lugar, es importante tener en cuenta que el artículo 13 de la Constitución Política señala que, bajo el criterio de igualdad, *“Todas las personas (...) recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones (...) origen nacional.”*

De forma concordante, los tratados internacionales invocados por el demandante señalan que todas las personas son iguales ante la ley y que se prohíbe toda clase de discriminación por razón del origen nacional.

No obstante lo anterior, vale la pena traer a colación el artículo 100 de la Constitución Política por medio de la cual se regulan los derechos y las garantías de los extranjeros:

“Los extranjeros disfrutarán en Colombia de los mismos derechos civiles que se conceden a los colombianos. No obstante, la ley podrá, por razones de orden público, subordinar a condiciones especiales o negar el ejercicio de determinados derechos civiles a los extranjeros.

Asimismo, los extranjeros gozarán, en el territorio de la República, de las garantías concedidas a los nacionales, salvo las limitaciones que establezcan la Constitución o la ley.” (Subrayado)

Es claro entonces que, por regla general, los extranjeros tienen los mismos derechos que los nacionales. Sin embargo, según lo establece la Constitución Política, la ley puede limitar o condicionar dichos derechos por razones de orden público sin que esto desconozca el principio de la igualdad o de la no discriminación. Sobre este particular, en la Sentencia C-123 de 2011 la Corte Constitucional afirmó:

“La jurisprudencia ha señalado que las diferenciaciones basadas en la nacionalidad son constitucionalmente problemáticas, en la medida en que

involucran un criterio sospechoso de discriminación. En este sentido, “las restricciones de los derechos de los extranjeros son, en principio, inadmisibles por basarse en un criterio sospechoso -el origen nacional-, salvo que existan suficientes razones constitucionales que las justifiquen”. Sin embargo, la Corte también ha explicado que no toda diferenciación basada en la nacionalidad debe analizarse con el mismo rasero o nivel de intensidad, por cuanto es necesario evaluar aspectos como el ámbito en el que se adopta la regulación o los derechos involucrados. Sobre el particular, en la Sentencia C-834 de 2007 esta Corporación precisó: “(ix) no en todos los casos el derecho de igualdad opera de la misma manera y con similar arraigo para los nacionales y los extranjeros...ello implica que cuando las autoridades debatan acerca del tratamiento que se debe brindar a los extranjeros en una situación particular, para el efecto de preservar el derecho de igualdad, habrán de determinar en primera instancia cuál es el ámbito en el que se establece la regulación, con el objeto de esclarecer si éste permite realizar diferenciaciones entre los extranjeros y los nacionales...por lo tanto, la intensidad del examen de igualdad sobre casos en los que estén comprometidos los derechos de los extranjeros dependerá del tipo de derecho y de la situación concreta por analizar”. (Subrayado)

En relación con el principio de igualdad en el ámbito fiscal, vale la pena traer a colación la Sentencia C-913 de 2003 a través de la cual Corte Constitucional declaró la constitucionalidad de una norma tributaria que fijó tarifas diferenciales entre nacionales y extranjeros para la retención en la fuente en el pago de indemnizaciones. Luego de anotar que *“el aludido mandato (art. 13 CP) no significa que el legislador esté impedido para instituir un determinado trato diferencial entre nacionales y extranjeros, si existen razones constitucionales legítimas que así lo justifiquen”*, la Corte concluyó que en ese caso se cumplía con dicha justificación:

“En lo que atañe al carácter objetivo y razonable de la medida, la Corte encuentra que el legislador estableció un trato diferente entre nacionales y extranjeros en cuanto al mecanismo de cobro del impuesto por concepto de la renta obtenida por el pago o abono en cuenta por concepto de indemnizaciones percibidas como resultado de demandas contra el Estado, pues mientras los extranjeros deben hacer el pago del impuesto anticipadamente, mediante el mecanismo de la retención, los nacionales lo harán al momento de declarar la renta. Este trato distinto se justifica en una razón objetiva, advertida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, consistente en que dicho pago anticipado es necesario establecerlo para los extranjeros debido a la dificultad que respecto de ellos puede representar para el Estado colombiano el cobro del impuesto respectivo en el supuesto previsto

por la norma, dada la altísima probabilidad que tienen los extranjeros de ausentarse del país, lo que dificultaría notoriamente el control del pago del impuesto. En efecto, por definición, el extranjero es una persona que se encuentra transitoriamente en el país, y por ende, es razonable someterlo a un régimen tributario de retención en la fuente en relación con esta variedad de ingresos extraordinarios, distinto al nacional quien reside permanentemente en Colombia”. (Subrayado)

Ahora bien, en el presente caso, la diferenciación entre sociedades nacionales y extranjeras está dada por el propósito de lograr el efectivo recaudo del impuesto a los dividendos introducido por la Ley 1819 de 2016.

Al respecto, es importante tener en cuenta que la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria sugirió al Gobierno gravar los dividendos toda vez que *“La exención de los dividendos del impuesto de renta es uno de los factores que incide en la baja participación de los impuestos a personas naturales vis-a-vis las personas jurídicas y se constituye en una de las razones para la poca progresividad del impuesto de renta en Colombia.”*

De manera concordante, en la Exposición de Motivos de la Reforma Tributaria se señaló que *“Con el fin de proveer de mayor progresividad al impuesto de renta, se propone gravar los dividendos en cabeza de las personas naturales.”* (Subrayado)

De los antecedentes expuestos es posible afirmar que el impuesto a los dividendos busca, en última instancia, gravar a las personas naturales para proporcionar una mayor progresividad al impuesto de renta. Bajo este supuesto, parecería a primera vista razonable que no se gravara la distribución a sociedades nacionales ni extranjeras, sino únicamente cuando unas y otras distribuyan dichas utilidades a sus socios o accionistas.

Sin embargo, tratándose de sociedades extranjeras, dicha distribución constituiría una renta de fuente extranjera respecto de la cual el Gobierno no cuenta con mecanismos eficientes para exigir internacionalmente el pago del impuesto a los dividendos. En este contexto, resulta necesario estructurar medidas que garanticen el pago de dicho tributo.

En este sentido, la diferenciación establecida en el aparte demandado permite al Estado garantizar el pago del impuesto a los dividendos cuando se reparten a compañías extranjeras.

Por el contrario, lo que pretende el demandante si violaría el principio de igualdad a partir de la estructura misma del impuesto, por cuanto se gravaría en

Colombia cuando una sociedad nacional lo reparte a una persona natural residente o no residente, mas no si se le paga a una sociedad extranjera. En este último caso, la falta de mecanismos para exigir el pago a la persona natural del impuesto a los dividendos haría inocuo el tributo.

Como lo mencionó la Corte Constitucional en la Sentencia C-913 de 2003 antes citada, consideramos que la diferenciación entre sociedades nacionales y extranjeras con el fin de asegurar el recaudo fiscal resulta una razón objetiva y razonable que no desconoce el principio de igualdad ni el de no discriminación.

iii. CONCLUSIÓN

Con base en los argumentos antes señalados, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que los apartes demandados del artículo 245 del E.T. son constitucionales.

3) Artículos 22 (parcial) que adiciona el artículo 21-1 y Artículo 34 (parcial) que adiciona el artículo 33-2 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

A pesar de que el demandante aborda por separado los artículos 21-1 y 33-2, vemos conveniente analizarlos en un mismo capítulo, considerando que los apartes impugnados de las disposiciones citadas se refieren a la aplicación de las normas contables en el impuesto de renta y complementarios, y el cuestionamiento constitucional comparte la misma argumentación.

El texto de las normas acusadas es el siguiente (se subraya lo acusado):

1.1. Artículo 21-1 del Estatuto Tributario:

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 4 de la Ley 1314 de 2009.

PARÁGRAFO 1. 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 periodo 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 tales elementos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que le sean aplicables al obligado a llevar contabilidad.

PARÁGRAFO 2. 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 3. 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 4. 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 5. 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 6. 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.

1.2. Artículo 33-2 del Estatuto Tributario:

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 1. 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 2. 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 parágrafo no será aplicable cuando el factor tenga plena libertad para enajenar la cartera adquirida.”

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El demandante afirma que los apartes demandados de los artículos 21-1 y 33-2 desconocen el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución Política según el cual *“La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las tarifas de los impuestos”*.

En relación con el artículo 21-1 indica el actor que las disposiciones controvertidas también son violatorias de los principios de equidad tributaria y confianza legítima, consagrados, respectivamente, en los artículos 363 y 83 de la Carta.

2.1 Los argumentos de la demanda en relación con violación del principio de legalidad son, en resumen, los siguientes:

- La Ley 1819 de 2016 delegó en un organismo extranjero, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB por sigla en inglés), la determinación de la base para liquidar el impuesto de renta, función que le corresponde al Congreso.
- Cita un documento que emitió el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) el 13 de octubre de 2016, el cual fue elaborado con el apoyo del Comité de Expertos Tributarios.
- El demandante cita la sentencia C-690 de 2003 de la Corte Constitucional, para reiterar que no es viable hacer remisiones a organismos extranjeros para definir los elementos esenciales del tributo.

2.2 El quebrantamiento del principio de equidad lo sustenta en el documento del CTCP atrás mencionado, e indica que consistió en que la reforma no tuvo en cuenta la existencia de tres marcos técnicos para el sector privado (grupos 1, 2 y 3) y otros dos distintos para el sector público, lo cual puede generar un tratamiento diverso, dependiendo de la normatividad contable que deba ser aplicada.

2.3. La infracción del principio de confianza legítima se concreta en que “el Estado desatendió la orden impartida por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012 que ordenó mantener un período de transición de cuatro (4) años para adelantar estudios y medir los impactos y proponer la adopción de las medidas legislativas que correspondan”.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

3.1 Respecto del principio de legalidad.

El artículo 21-1 en su primer inciso permite la aplicación de las normas contables para determinar el impuesto de renta y complementarios, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas, o cuando existan vacíos en la norma impositiva. Esto es en esencia lo mismo que estableció el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, respecto del cual ya hubo un pronunciamiento de exequibilidad de la Corte Constitucional mediante Sentencia C-1018 de 2012, en los siguientes términos:

“De la lectura del inciso 1º del artículo 4º, encuentra la Corte que el alcance de la expresión “efecto impositivo” que el legislador quiso otorgar a los reglamentos contables y de información financiera que expidan el Presidente de la Republica y sus agentes, en desarrollo del mandato de intervención en la economía contenido en la ley 1314/09, se refiere en un primer término, a la aplicación de dichos reglamentos, cuando las normas tributarias lo prescriban expresamente y en segundo término, a los casos en que la administración deba definir aspectos fiscales - requeridos para la aplicación de la

ley tributaria y el ingreso efectivo de los tributos a las arcas del Estado - que no están regulados por las normas tributarias, pueda acudir a la aplicación subsidiaria de dichos reglamentos contables y de información financiera.

En suma, el “efecto impositivo” establecido en el artículo 4º de la ley 1314/09, significa que los reglamentos contables y financieros dictados en su desarrollo, pueden aplicarse en función de aportar elementos administrativos para poder concretar las obligaciones tributarias definidas por el legislador, como por ejemplo: las de liquidar, recaudar y administrar tributos, entre otros, en los casos de remisión expresa de la ley tributaria, o cuando por la carencia de reglamentos tributarios aplicables deba la administración hacer uso de los instrumentos que hayan sido definidos en materia contable y de información financiera.” (Subrayado fuera del texto).

Teniendo en cuenta que los párrafos 1 y 3 del artículo 21-1 son aplicables en aquellos casos en que exista remisión expresa o vacío normativo, quedan cubiertos por lo decidido por la Corte Constitucional en el fallo atrás citado.

Es indispensable tener presente que las NORMA DEMANDADA no son islas, sino que deben estudiarse dentro del contexto normativo del Estatuto Tributario y sus reglamentos, cuyas reglas no pueden ser contrariadas por el reglamento contable, el cual solo puede tener por alcance la concreción del impuesto sobre la renta y complementarios, tal como lo señaló la Corte.

Hacen parte de dicho contexto, entre otros, el artículo 26 que indica que para que exista ingreso debe producirse un incremento neto en el patrimonio en el momento de su percepción, los artículos 28, 59, 64, 69, 70, 90, 105, 115-1 y 115-2, que establecen reglas específicas para la determinación de los ingresos, costos y deducciones como elementos de la base gravable.

Adicionalmente, el Estatuto Tributario contempla disposiciones particulares acerca de ingresos no gravados y limitaciones a los costos y deducciones, que nada tienen que ver con la regulación contable.

La información que arroja la contabilidad es de vital importancia para calcular la base gravable, para concretarla, y en ese sentido se debe interpretar la remisión que hace la ley a la misma.

En la Sentencia C-690 de 2003 citada por el demandante, la Corte Constitucional reconoce que la ley no debe contener todos los detalles de la obligación tributaria y que es válido realizar remisiones al reglamento sin afectar el principio de legalidad. En el citado fallo la Corte expresamente señaló:

“En efecto, conforme al principio de legalidad en materia tributaria, sólo la ley puede ser fuente de tributos, y a ella corresponde definir los elementos esenciales de la obligación tributaria. Y si bien, tal como se ha mostrado en esta providencia, del principio de legalidad no se deriva la exigencia de que la ley desarrolle hasta en el más mínimo detalle la obligación tributaria, no es menos cierto que la concreción de los elementos de indeterminación que resulten admisibles en la ley, corresponde a quien de acuerdo con la Constitución, pueda ejercer una potestad de regulación de carácter reglamentario, y en particular, al Presidente de la República.” (Subrayado fuera del texto)

En la Sentencia C – 602 de 2015 la Corte Constitucional reiteró:

“Para la Corte el principio de legalidad del tributo no implica que el legislador deba agotar la regulación de todos sus elementos hasta el menor detalle. La ley no tiene que desarrollar integralmente la materia, puesto que puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos. Por tanto, solamente estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad la determinación política de los elementos del tributo, “al paso que las variables económicas que inciden sobre los mismos, son susceptibles de un tratamiento menos restringido”

Precisamente, en lo concerniente al alcance de la potestad reglamentaria, la sentencia C-891 de 2012 expuso que la exigencia de que sea la ley y no el reglamento la que defina los elementos esenciales del tributo, “no impide determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos”. Esto porque el rigor del principio de legalidad se aplica a la determinación política de los elementos esenciales del tributo, por lo que escapa del mismo “ciertas variables técnicas o económicas cuya concreción no es posible realizar en la misma ley.”

Respecto de la acusación de que la definición de la base gravable del impuesto sobre la renta fue delegada en cabeza de un organismo internacional, es indispensable precisar que las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información fueron adoptadas por el Decreto Reglamentario 2420 de 2015, el cual a su vez incorporó otros decretos como anexos, dentro del marco técnico normativo aplicable a los diferentes grupos de preparadores de información financiera.

Es decir, cuando los artículos 21-1 y 33-2 del Estatuto Tributario remiten a los nuevos marcos técnicos normativos para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, hacen referencia a los decretos expedidos por el Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades que le confiere el

numeral 11 del artículo 189 de la Constitución Política y no propiamente a lo señalado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

En este punto es útil recordar que de acuerdo con el artículo 1 de la Ley 1314 de 2009 le corresponde al Presidente de la República “*expedir normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información, que conformen un sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia...*”

Teniendo en cuenta lo anterior, no resulta aplicable al caso bajo estudio (como lo pretende el demandante), adoptar la conclusión a que llegó la Corte Constitucional en la Sentencia C-690 de 2003, toda vez que en dicha oportunidad se discutía la remisión a las directrices de la OCDE, las cuales no hacen parte del ordenamiento interno colombiano y por lo tanto no pueden tener fuerza vinculante.

En efecto, los artículos 260-6 y 260-9, el parágrafo 2° del artículo 124-1 y el parágrafo 2 del artículo 408, adicionados al Estatuto Tributario por los artículos 28, 82 y 83 de la Ley 788 de 2002, declarados inexecutable por la Sentencia C-690 de 2003, trataban de un supuesto diferente al que se debate en esta oportunidad, toda vez que en estos artículos se hacía remisión a las guías de precios de transferencia de la OCDE, así como a las jurisdicciones de menor imposición y los paraísos fiscales señaladas por dicho organismo.

Por último, el documento emitido por el CTCP no debe tener la fuerza que el demandante le da, considerando que el mismo fue emitido el 13 de octubre de 2016, como resultado de varias reuniones de estudio y debate realizadas por el Comité de Expertos Tributarios durante los meses anteriores, todo lo cual ocurrió (reuniones y emisión del documento) antes de que se conociera el texto del proyecto de reforma.

Por lo anterior, los cometarios que contiene el escrito del 13 de octubre son en ab y al cual les abstracto, como bien se desprende de su texto, y en buena parte inspirados por la preocupación que asaltaba al Comité y al propio Consejo, de que en el proyecto se estableciera como hecho generador del impuesto de renta la utilidad comercial, es decir el resultado contable, y que la base gravable fuera el resultado de ciertos ajustes, lo cual finalmente no sucedió.

3.2 Respecto del principio de equidad

Luego de transcribir apartes de dos sentencias de la Corte Constitucional que hablan de este principio, así como del documento preparado por el CTCP atrás mencionado, donde se dice que hay cinco grupos de normas contables, tres para el sector privado y dos para el público, lo cual “afecta la equidad en

el tributo, porque (sic) el hecho de pertenecer a grupos distintos, las entidades pueden terminar teniendo tratamientos fiscales diferentes, cuando el objetivo de la información financiera nunca ha estado dirigida (sic) a la tributación, sino sólo a la utilidad para la toma de decisiones económicas como ya fue expresado”, se limita a decir la demanda:

“En conclusión, tal como está establecida la norma se vulnera con ella el principio de equidad tributaria por cuanto se realiza con ella un trato igual a personas que se encuentran en situaciones desiguales, generándose con ello diferencias injustificadas, manifiestamente inequitativas y que no se adecúan a ningún propósito constitucional o legal”.

Como puede observarse se trata de una afirmación abstracta, que por cierto es contraria al fragmento del concepto del CTCP que se cita como sustento, lo cual impide entrar a analizar si efectivamente se vulneró o no el principio de equidad.

3.3 Respecto del principio de confianza legítima.

Si bien el Instituto comparte el reproche que se hace en la demanda de no haberse respetado el período de transición establecido en el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, ni divulgado para su análisis los resultados del estudio que sobre los efectos tributarios de la adopción del nuevo marco contable debía adelantar el Gobierno, lo cual incluso es predicable de todo el proyecto de reforma, se echa de menos en el escrito de impugnación la concreción de este cargo.

Por el contrario, es evidente que en la Ley 1819 se encuentran normas que buscan preservar la confianza de los contribuyentes, a través de artículos como el 123 (290 del Estatuto Tributario) que contiene un régimen de transición a través del cual se mantiene la regulación tributaria anterior, de manera total o en buena parte, en casos como los saldos a 31 de diciembre de 2016 de activos pendientes de depreciar o amortizar, así como la imprescriptibilidad de las pérdidas fiscales generadas hasta el año gravable 2016, o el régimen del crédito mercantil vigente en el momento de su adquisición, o el artículo 9 (246-1 del ET), cuyo propósito es que las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2016 no queden sometidas al nuevo impuesto a los dividendos.

También es cierto que en términos de eficiencia debería resultar menos complejo para el contribuyente partir de su contabilidad y luego de aplicar las normas de impuesto de renta determinar la base gravable del tributo, que tener que realizar un paso intermedio y adicional que consistía en identificar las normas que de la derogada regulación contable le resultaban aplicables por expreso mandato del artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, conciliarlas con su contabilidad,

y luego con las disposiciones del impuesto de renta y complementarios para determinar la base gravable.

En el sentido anotado podría afirmarse que la derogatoria de la transición contemplada en la Ley 1607 quiso privilegiar la eficiencia.

Por las razones anotadas no es posible establecer si los artículos cuestionados infringieron o no el principio de confianza legítima.

Al revisar la demanda y la argumentación de la misma, y una vez aplicados los criterios establecidos por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, consideramos que, contrario a lo manifestado por el accionante, los apartes acusados no desconocen el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política.

Por el contrario, se reitera, que la remisión efectuada por los artículos 21-1 y 33-2 del Estatuto Tributario a la normatividad contable, hacen referencia a los decretos emitidos por el Presidente de la República sobre la materia.

Teniendo en cuenta lo anterior, es viable concluir que la Corte Constitucional ha reconocido la existencia de un margen de potestad reglamentaria del Ejecutivo en materia fiscal, que no se contrapone al principio de reserva de ley, sino que por el contrario tiene como propósito brindar las herramientas técnicas que permiten la concreción de la obligación tributaria.

iv. CONCLUSIÓN

Por lo analizado, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que los apartes demandados de los artículos 21-1 y 33-2 del E.T. son constitucionales con base en los argumentos antes señalados.

4) Artículo 37 (parcial) que modifica el artículo 36-3 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

Se demanda el aparte subrayado del artículo 37 de la Ley 1819 de 2016 que se refiere a las capitalizaciones no gravadas de dividendos para los socios y accionistas de sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa:

“ARTICULO 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.”

En ese sentido, la mencionada disposición modifica el artículo 36-3 del Estatuto Tributario únicamente eliminando la referencia al artículo 130 del Estatuto Tributario toda vez que dicho artículo fue derogado por la misma Ley.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Los argumentos de la demanda son los siguientes:

Considera el demandante que el aparte subrayado vulnera los artículos 13 y 363 de la Constitución Política que consagran respectivamente el derecho fundamental a la igualdad y el principio de equidad en materia tributaria. Lo anterior, debido a que considera que dicho aparte establece un trato desigual entre los accionistas de las sociedades que cotizan en bolsa y los de aquellas que no lo hacen, sin que para ello exista una justificación constitucionalmente permitida.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

1.1 Intención del Legislador con la expedición de la norma -Fines constitucionales.

Mediante la Ley 49 de 1990 se emitieron normas para estimular el mercado accionario. Entre éstas, el artículo 6 compilado en el Estatuto Tributario en el artículo 36-3, según el cual la distribución en acciones o la capitalización de utilidades que excedan la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de las sociedades cuyas acciones se coticen en bolsa, no constituirá renta ni ganancia ocasional.

Según la exposición de motivos de la mencionada norma, el Gobierno, con la intención de fortalecer y democratizar el mercado de capitales colombiano, desgravó toda distribución de utilidades en acciones o la capitalización de las mismas respecto sociedades cuyas acciones cotizaran en la bolsa de valores. Sobre el artículo 6 de la Ley 49 de 1990 el Gobierno señaló:

“(..)(..) para las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa, de las sumas que, de acuerdo con la fórmula de los siete tercios, resultarían gravadas si fueren distribuidas en efectivo, consagrando el desgravamen de la distribución que implican dichas capitalizaciones.”

En ese sentido, la intención del gobierno mediante dicha norma fue fortalecer patrimonialmente a las empresas que cotizan en bolsa al desgravar la capitalización de utilidades y de esta forma estimular el mercado de valores como estrategia de generación de riqueza.

Sobre el particular, la Corte Constitucional (Sentencia C-263 de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub) ha considerado que la Constitución de 1991 al adoptar un Estado Social de Derecho, introdujo un modelo de economía social de mercado en el que, de un lado, se admite que la empresa es motor de desarrollo social y por esta vía se reconoce la importancia de una economía de mercado y la promoción de la actividad empresarial, y por otro, se asigna al Estado no sólo la facultad sino la obligación de intervenir en la economía con el fin de remediar las fallas del mercado y promover el desarrollo económico y social, finalidad prevista en el literal d) del numeral 19 del artículo 150 de la Constitución Política.

En este sentido, vemos como la intervención del Estado mediante la creación de normas tributarias con el objetivo de favorecer el mercado de capitales, sí puede obedecer a un mandato constitucional legítimo, y como de hecho lo acepta el demandante, existen otras normas en las cuales se otorgan tratamientos diferenciales igualmente legítimos para las sociedades que cotizan en bolsa, como es el caso del artículo 36-1 del E.T., según el cual no constituyen renta ni ganancia ocasional las utilidades provenientes de la enajenación de acciones, cuando la misma no supere el diez por ciento de las acciones en circulación de la respectiva sociedad durante un mismo año gravable.

Cabe anotar que según el demandante, el artículo 36-1 del Estatuto Tributario no transgrede el principio de igualdad toda vez que su finalidad es el desarrollo de los mercados de valores, financiero y bursátil.

Lo anterior es más claro si se tiene en cuenta que inclusive el beneficio del artículo 36-1 fue en algún momento limitado únicamente a la enajenación de acciones de alta y media bursatilidad, y posteriormente con la Ley 633 de 2000 adquirió el alcance que tiene hoy en día, con lo cual se puede ver que tanto esta norma, como el artículo 36-3 siempre han seguido una finalidad de política económica y de lograr la desintermediación financiera.

En opinión del Instituto, no le asiste razón al demandante al diferenciar injustificadamente la intención del legislador al expedir el artículo 36-1 y el artículo 36-3 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que los dos artículos fueron creados por la Ley 49 de 1990 con el propósito de fortalecer y democratizar el mercado de valores en Colombia.

Tomando en cuenta lo anterior, se procede a analizar si la mencionada norma vulnera los principios de igualdad y de equidad en los términos planteados por el actor de la demanda.

1.2 *Principio de igualdad y equidad tributaria*

El artículo 37 de la Ley 1819 de 2016 mantiene la desgravación total de la capitalización de utilidades o emisión de acciones por parte de compañías cuyas acciones coticen en bolsa, aun cuando la distribución provenga de utilidades que no estuvieron gravadas en cabeza de la correspondiente sociedad.

El fundamento inicial por el cual se expidió dicho alivio tributario, mantiene su justificación, la cual es, incentivar la participación de la mayor cantidad de personas en el mercado de valores colombiano.

De conformidad con lo considerado por la Corte Constitucional mediante la sentencia C-748 de 2009 M.P. Rodrigo Escobar Gil, *“el legislador goza de una amplia potestad de configuración normativa en materia tributaria, pero no es absoluta sino que encuentra límites en los principios constitucionales, dentro de los que se destacan los de igualdad y equidad tributaria (...)”*

El principio de igualdad implica un trato igual frente a supuestos equivalentes y un tratamiento disímil a situaciones diferentes, siempre que resulten razonables y conformes a los y principios constitucionales.

Así pues, mediante Sentencia C-551 de 2015, M.P. Mauricio González Cuervo la Corte reiteró que *“aun cuando la Corte Constitucional ha reconocido una amplia libertad de configuración al legislador en materia tributaria y, por ende, ha establecido que, en principio, sus medidas deben ser sometidas a un test leve de proporcionalidad, también ha sostenido que en determinados casos se justifica la aplicación de un test de mayor intensidad, como ocurre cuando existe un “indicio de inequidad o arbitrariedad” en las normas tributarias sometidas a control.”*

En el caso en particular, con base en la amplia potestad de configuración normativa del legislador en materia tributaria, mediante el artículo 6 de la Ley 49 de 1990, posteriormente modificado por el artículo 37 de la Ley 1819 de 2016, se estableció un trato desigual para la distribución a través de capitalizaciones y emisión de acciones, de utilidades por la cuales no ha tributado la sociedad que las distribuye, dependiendo de si ésta cotiza o no en bolsa.

Bajo ese entendido es posible observar que la desgravación específica para el accionista de sociedades cuyas acciones coticen en bolsa se justifica por los efectos que se generan directamente en la ampliación del mercado de valores, es decir, la democratización y la participación de pequeños y medianos inversores en el sistema financiero.

Se trata entonces de utilizar el impuesto como un instrumento de política económica, considerando que tradicionalmente se relaciona un efecto favorable

entre la profundidad del mercado financiero y el crecimiento económico, ya que la primera estimula la acumulación de capital, la innovación tecnológica y el crecimiento económico.¹

En ese orden de ideas, existe una justificación que resulta razonable para que el legislador haga uso de su amplia potestad legislativa e incluya un beneficio específico para las compañías que cotizan en bolsa, la cual es incentivar a las compañías a hacer parte del mercado de valores y con ello promover el desarrollo económico del país, y la desintermediación de los mercados financieros.

iv. CONCLUSIÓN

Por lo analizado, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que el aparte de la norma demandada es constitucional toda vez que el trato desigual está justificado por la persecución de un bien general el cual es el impulso del crecimiento de la economía del país, a través del fortalecimiento del mercado de valores.

5) Artículo 46 (parcial) que adiciona el artículo 66-1 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

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 complementarios **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.**

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.

1 Villar, L., Salamanca, D., y Murcia, A. 2005 en Crédito, represión financiera y flujos de capitales en Colombia: 1974-2003

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

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

A juicio del actor los artículos 46, 55, 62, 63, 70 de la Ley 1819 de 2016 violan los artículos 13, 29, 83, 95 numeral 9, y 363 de la Constitución Política de 1991.

El actor argumenta que los apartes demandados del artículo 46 transgreden los principios constitucionales de equidad, justicia tributaria y progresividad consagrados en los artículos 363 y 95 numeral 9 de la Constitución, así como la presunción de buena fe establecida en el artículo 83 de la Carta. Los argumentos del actor se enfocan en demostrar que:

- En materia fiscal, especialmente en cuanto a la restricción en la aplicación de costos y deducciones, no es procedente una presunción de derecho que tienda a restringir ciertas actividades económicas, mucho menos cuando la ley fija, por un lado, un tope para la determinación del costo de mano de obra en la actividad productora; y, por otro, determina una tarifa legal para probarlo. Lo anterior, sumado a que el contribuyente/empleador está obligado a seguir cumpliendo con todas las obligaciones laborales y de seguridad social.
- Lo anterior implica que el contribuyente no tributará bajo conceptos de equidad, justicia y progresividad. Como la norma contiene una presunción de derecho, que no admite prueba en contrario, impide que el contribuyente pueda tomar como costo o deducción inherente a la mano de obra un porcentaje superior al 40% del valor de sus ingresos gravados, en cada ejercicio gravable. Esto, según el actor, implica que si el costo o deducción por ese concepto es mayor a ese porcentaje, el contribuyente no podrá tomarlo como mayor valor del costo o deducción por mano de obra en su declaración del impuesto a la renta y complementarios, así tenga todas las pruebas pertinentes para cumplir con los requisitos de causalidad y necesidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.
- Se viola el principio de igualdad, ya que la disposición legal demandada beneficia exclusivamente a los cultivadores de café y no a los de otros productos agrícolas como papa, yuca o maíz, a pesar de que esta clase de cultivadores también sufren del mismo problema que la norma pretendía resolver para los cultivadores de café: la dificultad de determinar el costo de la mano de obra, dado la contratación informal de trabajadores sin RUT y, por tanto, sin que puedan afiliarse al Sistema de Seguridad Social.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

Como bien advierte el actor, tanto la industria cafetera como algunas otras industrias del sector agrícola, tienen una altísima informalidad laboral y, por ello, en muchas ocasiones las empresas se ven en imposibilidad de cumplir con los exigentes requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario (en adelante E.T.) para poder descontar los costos de mano de obra en las declaraciones de renta. Por tanto, se cree que uno de los motivos que tuvo el legislador para expedir la norma bajo estudio, fue precisamente facilitar la deducibilidad de las erogaciones por concepto de mano de obra en que incurrieran los productores de café.

No obstante, basta con un simple análisis del artículo 46 de la ley 1819, para darse cuenta que este propósito no se plasmó o se plasmó de manera sumamente confusa, violando, de esta manera, el principio de certeza tributaria y con ello, el de legalidad. Lo anterior, por cuanto la norma empieza por presumir de derecho que el 40% del valor de los ingresos gravados en cabeza del productor corresponde a los costos y deducciones por concepto de mano de obra, y después exige, para ellos, el cumplimiento de los requisitos de causalidad y necesidad contenidos en el artículo 107 del E.T. En otras palabras, la norma establece la “ficción” de que los costos de mano de obra corresponden al 40% de los ingresos gravados, pero a renglón seguido exige la “prueba” de que se ha incurrido en los mismos, con lo cual se vuelve sumamente contradictoria y, como veremos, injusta: no es técnico que por un lado la Ley establezca una supuesta “presunción de derecho” que, por ello, no admite prueba en contrario; al tiempo en que exija la “prueba” de la ocurrencia del hecho presumido.

Por tanto, es evidente la contradicción en que incurre la norma. Lo anterior, dado que no es posible que establezca que se presume de derecho que los costos y deducciones por concepto de mano de obra correspondan al 40% del valor de los ingresos gravados en cabeza del productor, y a continuación exija el cumplimiento de una carga probatoria para acreditar la realidad de dichas erogaciones. Esto es, la norma consagra una presunción de derecho que debe probarse, lo cual, sin lugar a dudas, pugna con cualquier lógica jurídica e incluso con la jurisprudencia de la Corte Constitucional².

Por incurrir en esta contradicción, el artículo 46 de la ley 1819 vulnera el principio de certeza que deriva del de legalidad tributaria. Al respecto, la Corte Constitucional se ha pronunciado en el siguiente sentido:

2 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-731/05, M.P. Humberto Sierra Porto; Sentencia C-551/15, M.P. Mauricio González Cuervo, entre otras.

“Del principio de legalidad tributaria se deriva el de certeza del tributo, conforme al cual no basta con que sean los órganos colegiados de representación popular los que fijen directamente los elementos del tributo, sino que es necesario que al hacerlo determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de esos componentes esenciales. Esta exigencia adquiere relevancia a la hora de dar aplicación y cumplimiento a las disposiciones que fijan los gravámenes, pues su inobservancia puede dar lugar a diversas situaciones nocivas para la disciplina tributaria como son la generación de inseguridad jurídica; propiciar los abusos impositivos de los gobernantes; o el fomento de la evasión “pues los contribuyentes obligados a pagar los impuestos no podrían hacerlo, lo que repercute gravemente en las finanzas públicas y, por ende, en el cumplimiento de los fines del Estado”.

5.3. Según la jurisprudencia constitucional, el principio de certeza tributaria se vulnera no solamente con la omisión en la determinación de los elementos esenciales del tributo, sino también cuando en su definición se acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, ha precisado esta corporación, que en tales eventos, la declaratoria de inexequibilidad solo es posible cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica”³.

Con fundamento en este pronunciamiento, es posible determinar que la norma bajo análisis vulnera este principio medular del sistema tributario, pues incurre en ambigüedades tan graves que impiden hacer una lectura razonable de la norma. En este sentido, a juicio del Instituto, la expresión “*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*” es contraria a la Constitución por generar incertidumbre y contradicción sobre la regla consagrada en la norma.

Frente al resto de la disposición, nuestras consideraciones son las siguientes:

3.1 Consideraciones sobre los principios de justicia y equidad

Al margen de las consideraciones anteriores, la norma demandada podría verse como una especie de cláusula antiabuso de carácter *especial* de acuerdo con la cual el legislador, ante la usual imposibilidad que tienen las autoridades de impuestos para determinar la realidad de los costos y gastos de ciertos contribuyentes, determinaría un límite por encima del cual no serían aceptables las

3 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-594 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

referidas erogaciones. En este sentido, la norma estaría poniendo como límite para la deducción por mano de obra el 40% de los ingresos gravables del caficultor, con independencia de si dichas erogaciones pueden resultar mayores.

En Colombia existen varias cláusulas (o normas) antiabuso de carácter *especial* o particular. Las mismas, al igual que en otros ordenamientos, tienen las más variadas formas, que se manifiestan en (i) la atribución de potestades administrativas para desconocer ciertas operaciones, (ii) la consagración de ficciones y presunciones, (iii) la determinación de ciertos efectos para situaciones en las cuales puedan surgir dudas razonables sobre la realidad económica de las operaciones realizadas por el contribuyente, entre otras.

Dentro del primer grupo de disposiciones especiales, por ejemplo, encontramos la peculiar regla encaminada a otorgarle a la Administración la facultad de desconocer operaciones en las cuales las figuras societarias son empleadas con medios elusivos. De acuerdo con el artículo 690 del E.T., *“Para efectos tributarios, los contratos sobre partes de interés social, utilidades, o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas, y sociedades anónimas y asimiladas, que efectúen las sociedades entre sí o con sus socios o accionistas, directa o indirectamente sean o no vinculados económicos, o éstos entre sí, sólo se tendrán en cuenta si con tales actos no se disminuye el monto de los impuestos de los socios personas naturales, sucesiones ilíquidas, sociedades anónimas o en comandita por acciones”*.

Dentro del segundo grupo encontramos varias normas, de las cuales pueden ser resaltados los artículos 90 y 260-1 y siguientes del E.T. La primera disposición establece que cualquier *enajenación* de activos debe hacerse, para efectos fiscales, a precios de mercado (o al menos por un valor no inferior al 75% de dicho valor comercial), independientemente de la vinculación que exista entre las partes⁴. Y, las segundas, consagran las reglas en materia de precios de transferencia que son aplicables en Colombia.

Dentro de este mismo grupo encontramos las reglas que determinan la renta presuntiva de los contribuyentes. Así, de acuerdo con nuestras normas fiscales, se presume que la renta líquida del contribuyente no puede ser inferior, en ningún

4 Existe importante jurisprudencia sobre esta disposición. Ver, sobre todo, la sentencia del Consejo de Estado del 3 de diciembre de 2003, proferida dentro del expediente 13696, con ponencia de Ligia López Díaz. En tal sentencia, se hizo énfasis en que la Administración no tiene que demostrar la simulación o el fraude para efectos de aplicar la ficción de valor de mercado en las operaciones que comporten enajenación de activos.

caso, al 3.5% de su patrimonio líquido en el año inmediatamente anterior (artículo 188 del E.T.)⁵.

Dentro del tercer grupo de disposiciones encontramos, por ejemplo, las normas que limitan la deducibilidad de costos y gastos incurridos a favor de vinculados económicos que están sujetos a tratamientos tributarios de carácter especial y el desconocimiento de costos y gastos cuando quiera que los documentos soporte no cumplan con los requisitos de ley.

La discusión más interesante que ha girado en torno a todas estas disposiciones, ha sido precisamente que las mismas pueden llegar a violar principios constitucionales como el de la equidad. Ello ha dado lugar a que la Corte Constitucional se haya pronunciado en cada caso particular, con el importante reto de interpretar la aplicación de principios constitucionales que ciertamente pueden entrar en choque. El resultado ha sido una importante jurisprudencia en la que algunas veces se han reivindicado los principios de justicia y equidad (artículos 95-9 y 363 de la C.P.), y en otros se ha reivindicado el principio de eficiencia (artículo 363), pero siempre bajo la regla de interpretación constitucional según la cual, cuando quiera que dos principios constitucionales se encuentran en choque, debe hacerse prevalecer el principio que concentre un mayor valor social en el caso concreto⁶.

Desde la anterior perspectiva, ponerle topes a los gastos de los contribuyentes puede ser una medida sana, en aras de facilitar el recaudo y, con este, la

5 Sobre las disposiciones pertinentes a la renta presuntiva la Corte Constitucional, en sentencia C-238 de 1997 sostuvo: "El que el legislador no autorice probar la rentabilidad real del capital, es conducta que encuentra sustento en dos principios constitucionales. De un lado, en el principio de la función social reconocida a la propiedad, que sirve de sustento a la exigencia de rentabilidad que la presunción juris et de jure comporta, tal como se explicara anteriormente. Y de otro lado, en el principio constitucional de eficiencia que soporta el poder de imposición atribuido al Estado al cual se refiere explícitamente el artículo 363 de la Carta en los siguientes términos: "El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad".

6 En la sentencia C-15 de 1993, la Corte avaló la presunción del costo mínimo de los inmuebles adquiridos con préstamos, pese a que aceptó que la norma puede contrariar el principio de equidad. En el fallo se lee: "La ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla. Difícilmente las normas adoptadas contra la evasión y la elusión fiscales, dejan de tener así sea un ligero efecto de distorsión en la actividad económica. En un estado social de derecho que favorece la equidad y estimula la eficiencia, el logro de un mayor nivel de equidad —vgr. a través de una medida contra la evasión— se justifica así sacrifique la eficiencia, hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad". Así mismo, en la sentencia C-409 de 1996, en la cual se debatió el artículo 122 del E.T., en cuanto limita las deducciones por gastos en el exterior, sostuvo: "Igualmente, es cierto también que estas limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico".

eficiencia tributaria. No obstante, para determinar si la medida en el caso concreto justifica restarle valor a los principios de justicia y equidad que pueden verse truncados al prohibirle a los caficultores la deducción de gastos mayores que además pueden ser reales, resulta imperioso revisar la “proporcionalidad” y la “razonabilidad” de la medida. En este sentido, habrá que preguntarse si es razonable afirmar que en una industria como la cafetera los empresarios deben disponer de cifras que normalmente no superan del 40% del monto de sus ingresos, para atender sus costos y gastos de mano de obra. Si la respuesta a este interrogante es positiva, el límite puesto por el legislador puede ser razonable y podrá justificarse en aras de la eficiencia, para evitar que unos pocos contribuyentes generen gastos mayores que puedan ser falsos o artificiosos. No obstante, si la respuesta a dicha pregunta es que “ordinariamente” un caficultor debe invertir porcentajes superiores de sus ingresos en mano de obra, tendremos que concluir que la norma estaría limitando, también artificiosamente, un gasto que es real con una medida que se traduciría en que un sector de la población estaría siendo gravado sobre rentas que ni siquiera ha percibido. Esto último sería tan chocante para la justicia y para la equidad, que no podría justificarse ni aún en aras de la eficiencia.

Nosotros, como Instituto de Derecho Tributario, desafortunadamente, no podemos pronunciarnos sobre la “razonabilidad” del límite puesto por el legislador, porque no conocemos estudios que determinen cuál es el límite de lo “razonable” en materia de los gastos que un caficultor debe hacer en materia de mano de obra. Este punto deberá analizarlo la Corte con base en las intervenciones hechas por otros actores. No obstante, al parecer del Instituto, para que la Corte determine la conformidad del porcentaje del 40% con la Carta Política, debe contar con una prueba dentro del proceso que le permita acreditar la razonabilidad y proporcionalidad de esta medida.

3.2 Consideraciones sobre el principio de igualdad

Por último, en cuanto al cargo de violación del principio de igualdad que el actor indilga por la norma contemplar la presunción bajo análisis para los cultivadores de café, exclusivamente, el Instituto se permite manifestar que el actor olvidó demandar la constitucionalidad de la palabra “café” que aparece dentro del artículo 46 de la ley 1819 de 2016. No obstante, dado el carácter público y poco formalista de la acción de inconstitucionalidad y dado que el cargo sí fue sustentado, este Instituto procederá a su estudio.

No existen razones constitucionalmente admisibles que justifiquen que esta medida sólo se aplique para los productores de café y no para los de otro tipo de productos agrícolas, como la papa, la yuca, el maíz, etc., ya que, en todos estos sectores del mercado, al igual que sucede con en el del café, la informalidad

laboral también es un problema que afecta a los productores a la hora de acreditar, como lo exige la ley, las erogaciones en las que incurren por concepto de costos por mano de obra.

Así, se evidencia que a pesar de que varios grupos de contribuyentes se encuentran en igualdad de situaciones, la norma consagra un beneficio de manera exclusiva para uno de ellos, excluyendo a los otros sin ninguna justificación válida. Esta situación, sin lugar a dudas, es una afrenta al principio de igualdad.

iv. CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas anteriormente, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que el artículo 46 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**.

6) Artículo 55 (parcial) que modifica el artículo 75 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

Artículo 55. Modifíquese el artículo 75 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTICULO 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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor pretende demostrar la inconstitucionalidad del aparte demandado de esta norma, aduciendo que es violatorio del derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política y el principio de la equidad tributaria consagrado en el artículo 363 ibídem. Para el efecto, aduce que:

- El anterior Estatuto Tributario estipulaba una presunción del costo de los bienes incorporales formados por los contribuyentes, equivalente al 30% del valor de su enajenación, con independencia de si estaban o no obligados a llevar contabilidad. De acuerdo con el accionante, la razón de esta norma era la inexistencia de una manera idónea de atribuir un costo a los intangibles formado.
- La nueva norma, al establecer tal prerrogativa solamente a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, confiere una ventaja arbitraria e injustificada entre dos grupos de personas que se encuentran en

idénticas condiciones fácticas. Lo anterior, puesto que tanto los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, se encuadran dentro del grupo de contribuyentes, al tiempo en que, para ambos, es imposible asignar un costo a los bienes incorporeales formados por ellos.

- La discriminación que contiene el artículo en contra de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, carece de toda justificación y no obedece a ningún propósito constitucional o legal.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

Lo primero que debemos advertir es que para hacer un pronunciamiento de fondo la Corte tendría que entrar a integrar la proposición jurídica. Concretamente, la norma tiene que ser vista en conjunto con el artículo 53, numeral 5, de la Ley 1819 de 2016, en cuanto dice que “el costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero”.

La norma demandada, junto con la que con ella integra una proposición jurídica completa, tiene una consecuencia clara: 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.

La norma, entonces, otorga un beneficio tributario a ciertos sujetos, con la consecuente exclusión de otros que no se verán cobijados por el mismo. La pregunta que surge, entonces, es si la distinción entre “obligados” y “no obligados” a llevar contabilidad es *razonable* para efectos de negar el beneficio tributario a los primeros, y otorgar el mismo a los segundos.

A nuestro parecer, salvo unas poquísimas excepciones que resultan insustanciales, la única diferencia relevante entre los “obligados” a llevar contabilidad y los “no obligados”, es el momento en que se entienden devengados sus ingresos, costos y gastos (arts 27, 28, 58, 59, 104 y 105 del E.T.). Es que ni siquiera podríamos sostener que los términos “obligados y no obligados” a llevar contabilidad sean “sinónimos” de “personas naturales y/o jurídicas”, porque lo cierto es que encontramos personas naturales adscritas a uno u otro régimen y personas jurídicas de las cuales se puede decir lo propio, como serían las personas jurídicas extranjeras que por regla general no están obligadas a llevar contabilidad.

De esta forma, el sistema tributario colombiano no consagra, salvo lo dicho, un régimen tributario distinto para los contribuyentes obligados y para los no obligados a llevar contabilidad. Es decir, sin ninguna otra consideración en mente,

un contribuyente obligado a llevar contabilidad en principio se rige por reglas muy semejantes a las de aquél no obligado a hacerlo. Por tanto, no existe una justificación razonable que permita inferir los motivos para que el beneficio solo aplique para una clase de contribuyentes y no para otra, más aún cuando ambos grupos tributan bajo reglas comparables. Lo anterior hace que el aparte normativo objeto de la demanda devenga en inconstitucional, por vulnerar los principios tributarios de igualdad, equidad y justicia.

De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la igualdad tiene un carácter tripartito de valor, principio y derecho que irradia el ordenamiento jurídico colombiano en su integridad⁷. La igualdad implica dar un tratamiento igual a las personas que se encuentren en la misma condición y uno distinto a las personas que estén en situaciones con diferencias constitucionalmente relevantes. De este gran principio rector consagrado, entre otros, en el preámbulo y el artículo 13 Superior, surge el principio de equidad tributaria, de acuerdo con el cual:

“El principio de equidad tributaria, que es una manifestación específica del principio de igualdad, se concreta en la proscripción de tratos legales tributarios diferentes injustificados, sea porque no hay razón para el trato desigual o sea porque se dé un mismo trato pese a existir razones para dar un trato desigual”⁸

Así mismo, la jurisprudencia de la Corte ha sido uniforme en señalar que un tratamiento diferencial en materia fiscal, por ejemplo en cuanto a beneficios tributarios, no deviene en inconstitucional *per se*, siempre y cuando no vulnere los principios tributarios que establece la Constitución y que se logre demostrar que el legislador tuvo razones constitucionales legítimas, amparadas por el ordenamiento jurídico, para consagrarlo.

Para la Corte:

“(…) se puede concluir que la previsión de un determinado beneficio tributario por parte del legislador en favor de cierto sector de contribuyentes es constitucional siempre y cuando no implique el desconocimiento o negación de los principios constitucionales y en especial los que conciernen a la materia tributaria, pues al legislador es a quien corresponde evaluar las

7 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-551/15, M.P. Mauricio Gonzáles Cuervo; Sentencia C-818/10, M.P. Humberto Sierra Porto.

8 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-743 de 2015, M.P. Myriam Ávila Roldán.

circunstancias socio-económicas que ameritan de manera justificada el establecimiento de dicha medida.”⁹

“La validez constitucional de las exenciones y otros beneficios está, de este modo, supeditada a la justificación que los mismos puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional”¹⁰

En sentencia C-169 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa, la Corte dispuso que una norma tributaria era violatoria del principio de equidad cuando:

“(i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente; (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente y (iii) el tributo es, o tiene implicaciones confiscatorias ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares”.

Con fundamento en estos pronunciamientos, la inconstitucionalidad del aparte del artículo 46 de la ley 1819 de 2016, así como del aparte del artículo 53 # 5 mencionado es clara, dado que no existe un fin constitucionalmente legítimo para excluir a los contribuyentes obligados a llevar a contabilidad del beneficio fiscal que consagra el artículo 46. Tampoco existe ninguna razón para justificar que los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad sean, exclusivamente, quienes puedan considerar como costo el 30% del valor de la venta de sus intangibles formados.

iv. CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas anteriormente, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que la expresión “no obligados a llevar contabilidad” incluida en el artículo 55 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**. Esta norma, a su vez, debe integrarse con el numeral 5 del artículo 53 de la misma Ley en cuanto prescribe que “el costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero”, frase que también debe ser declarada **INEXEQUIBLE**.

7) Artículo 62 (total) que modifica el inciso 3 del artículo 107 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

9 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C- 261 de 2002 Clara Inés Vargas Hernández.

10 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-250 de 2013, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

Artículo 62. Modifíquese el inciso 3 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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Para el accionante, este artículo contraría los principios constitucionales al debido proceso, a la presunción de inocencia y a la buena fe contenidos en los artículos 29 y 83 de la Carta Política, respectivamente, porque:

- El artículo 62 de la Ley 1819 faculta a la Administración de Impuestos y Aduanas – DIAN para que, de manera unilateral, sin tener certeza de la existencia de un delito o de la responsabilidad directa del contribuyente, desconozca cualquier expensa cuando crea que está relacionada con el desarrollo de alguna conducta punible sancionable a título de dolo.
- La norma permite que los funcionarios de la DIAN desconozcan las expensas que crean estar relacionadas con la comisión de un delito a título de dolo, sin antes permitir que el contribuyente haga uso de su derecho de defensa y contradicción, propios del debido proceso.
- El artículo vulnera el principio de la presunción de inocencia porque cuando la DIAN desconoce una expensa por considerar que proviene de un delito cometido por el contribuyente a título de dolo, lo etiqueta inmediatamente como un delincuente, al que se le impidió defenderse y ser vencido en juicio.
- El artículo dispone que si las autoridades competentes determinan que la conducta que llevó a la DIAN a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes podrán imputar esa expensa en el año o período gravable en que se determine que la conducta no tipifica un delito. No

obstante, para el actor, esta norma sería inoperante y no repararía la transgresión del derecho fundamental al debido proceso que padeció el contribuyente, pues, muy probablemente, las declaraciones de renta de los períodos gravables anteriores serán inmodificables cuando se determine que la conducta no configuraba un delito.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

Las facultades que este artículo otorga a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN es inconstitucional. Por tanto, se pide a la H. Corte Constitucional que se declare inexecutable y, consecuentemente, se retire la norma del ordenamiento jurídico colombiano.

El Instituto concuerda con el actor en que la disposición legal bajo análisis atenta contra el artículo 29 de la Constitución Política. La norma demandada impone una sanción al contribuyente sin permitirle primero ejercer su derecho de defensa y contradicción, esto es, sin ser antes vencido en un juicio donde pueda, por ejemplo, aportar pruebas o refutar las que en su contra pueda tener la Administración. El artículo 62 de la ley 1819 representa así una flagrante violación al principio de la presunción de inocencia, porque admite que un funcionario público imponga sanciones a los administrados, a partir de meras conjeturas o presunciones de la existencia de un delito, sin que el contribuyente haya sido declarado judicialmente responsable de haber cometido el punible que se le indilga. De esta manera, ese artículo desconoce el artículo 29 Superior especialmente en cuanto a que *toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable*. Y lo que es peor, la norma también desconoce el artículo 338 de la C.P. al permitir que la simple sospecha de la DIAN sobre la 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 como sería la base gravable. No de otro modo puede interpretarse la facultad de la DIAN de “rechazar” costos o gastos con base en la disposición.

Cuando se ahonda en los ejemplos, la situación se hace más patente. Pensemos, por ejemplo, que la DIAN considera que un contribuyente está usando de manera ilegal un elemento de propiedad intelectual y, con base en tal suposición, entiende que la situación puede configurar un delito. El funcionario, que puede no ser siquiera un abogado, entonces podría proceder a desconocer la regalía pagada, o la amortización del intangible o el pago que resulte relevante. Y lo que es peor, dicho desconocimiento podría mantenerse en el tiempo durante todos los años en que dure el proceso penal (que otros funcionarios pueden entender que ni siquiera debe iniciarse), con todo el desgaste y el quebranto de los mínimos postulados del debido proceso que una conducta como estas comportaría.

La norma, por tanto, debe ser declarada inexecutable porque acepta, en contravía de los postulados constitucionales y de la jurisprudencia de la Corte, la imposición de una sanción a partir de la presunción de la culpabilidad penal del contribuyente y no de la certeza de su responsabilidad.

Sobre las garantías que conforman el derecho fundamental al debido proceso en las actuaciones administrativas, el Tribunal Constitucional ha dicho:

“La Corte ha expresado que hacen parte de las garantías del debido proceso administrativo, entre otras, las siguientes: i) el derecho a conocer el inicio de la actuación; ii) a ser oído durante el trámite; iii) a ser notificado en debida forma; iv) a que se adelante por la autoridad competente y con pleno respeto de las formas propias de cada juicio definidas por el legislador; v) a que no se presenten dilaciones injustificadas; vii) a gozar de la presunción de inocencia; viii) a ejercer los derechos de defensa y contradicción; ix) a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen por la parte contraria; x) a que se resuelva en forma motivada; xi) a impugnar la decisión que se adopte y a xii) promover la nulidad de los actos que se expidan con vulneración del debido proceso”¹¹. (Subrayado fuera del texto original)

Ahora bien, específicamente en cuanto a la presunción de inocencia es menester resaltar que esa Alta Corte ha manifestado que:

“(…) la garantía constitucional de la presunción de inocencia no sólo aplica dentro del proceso penal respectivo sino que, en todos los ámbitos, las personas que no han sido condenadas penalmente tienen derecho a ser consideradas y tratadas como inocentes (...)”¹².

Así las cosas, la norma que se analiza es inconstitucional ya que sanciona con el desconocimiento de las expensas deducibles de un contribuyente, con fundamento en la presunción, más no en la certeza, de la culpabilidad penal de una persona, incluso antes de ser declarada culpable por una autoridad judicial competente. De aceptarse la permanencia de esta norma en el ordenamiento jurídico colombiano, se estaría avalando la existencia de medidas desproporcionadas y violatorias de los derechos fundamentales de las personas, propias de un Estado dictatorial alejado de los principios democráticos que deben guiar las actuaciones del Estado Colombiano.

Aunado a todo lo anterior, el Instituto considera que la medida no superaría el test de proporcionalidad que utiliza la Corte Constitucional para determinar la

11 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-248 de 2013, M.P. Mauricio Gonzáles Cuervo.

12 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-289 de 2012, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

armonía de esta clase de disposiciones con la Carta Política. Lo anterior, dado que la norma es arbitraria e irrazonable, pues hay otras medidas menos lesivas de los derechos fundamentales para alcanzar el fin que persigue la norma.

Si bien la medida que contiene la norma atacada por inconstitucional podría estar dirigida a la consecución de una finalidad constitucionalmente legítima, al tratar de impedir que las personas se lucren o paguen menos impuestos a partir de la comisión de conductas delictivas, y de esta forma lograr la eficacia en el recaudo fiscal, no es proporcional. Porque la medida implica la vulneración de principios y derechos más relevantes que los que la norma pretende alcanzar: la presunción de inocencia y el derecho fundamental al debido proceso, además del principio de separación de poderes por desconocer, como se verá, el artículo 250 Superior.

Así las cosas, el Instituto se permite añadir a los cargos de inconstitucionalidad contra el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 la violación del artículo 250 de la Carta Política.

El artículo demandado otorga facultades a la DIAN que son propias y exclusivas de la Fiscalía General de la Nación, de conformidad con el artículo 250 de la Constitución y con la jurisprudencia de la Corte Constitucional¹³. Lo anterior, dado que permite que los funcionarios públicos de ese ente administrativo, que carecen de estudios jurídicos especializados en materia penal, califiquen, a su parecer y sin contar con los insumos probatorios necesarios para el efecto, la conducta de un contribuyente como punible, con el único fin de desconocer expensas deducibles. Es decir, permite que la DIAN ejecute actividades propias de la acción penal cuya titular única es la Fiscalía General de la Nación.

Debe la Corte tener en cuenta que la prerrogativa de calificar un hecho como constitutivo de un delito, necesariamente debe estar precedida de una investigación juiciosa de los hechos que rodearon la actuación del implicado. Esa clase de investigación requerida para realizar la calificación típica de una conducta, de acuerdo con el artículo 250 Superior, es competencia exclusiva y excluyente de la Fiscalía General de la Nación, quien ostenta la titularidad del ejercicio de la acción penal en Colombia.

El artículo 62 de la ley 1819 de 2016 desconoce, por tanto, el artículo 250 de la Carta Política, pues le otorga a un ente administrativo distinto de la Fiscalía General de la Nación, la titularidad de la acción penal cuando lo faculta para calificar una conducta como constitutiva de un delito.

13 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-156 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

iv. CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas anteriormente, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**.

8) Artículo 63 (parcial) que adiciona el artículo 107-1 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Los motivos aducidos por el actor para justificar la inconstitucionalidad o la modulación del aparte de este artículo, en el entendido de que no aplica para las empresas prestadoras de servicios, se fundamentan en la vulneración de los principios de equidad, proporcionalidad y justicia consagrados en los artículos 363 y 95 numeral 9 de la Constitución. Al respecto, el accionante señala:

- Que el artículo desconoce la situación fáctica y económica de los agentes económicos que se desempeñan en el sector servicios o que venden servicios profesionales, puesto que para este tipo de sujetos el rubro de atención a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos, es considerable y tienen estricta relación de causalidad con su actividad productora de renta. Según el actor, para los agentes que se desenvuelven en el sector de los servicios profesionales es típico conseguir y mantener sus clientes mediante invitaciones a comer, fiestas, regalos, entre otras gestiones comerciales lícitas y permitidas.

- Que la disminución del monto máximo a deducir por la totalidad de los conceptos mencionados al 1% de los ingresos netos y efectivamente realizados, implica que se desconozca la realidad económica de los contribuyentes que se desempeñan en el sector servicios y que, por tanto, se incremente su base de tributación, con lo cual pasarían entonces a tributar sobre “bases alejadas” de la justicia y la equidad.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

El Instituto solicita, respetuosamente, a la H. Corte Constitucional que el aparte demandado del artículo 63 de la ley 1819 de 2016 sea declarado inexecutable.

El sistema tributario está regido por importantes principios constitucionales: el principio de legalidad, la no retroactividad de la ley tributaria, la equidad, la eficiencia y la progresividad. La jurisprudencia constitucional ha manifestado que el fundamento de estos mandatos es determinar la legitimidad del sistema tributario¹⁴.

Igualmente, el Tribunal Constitucional ha dicho que estos principios están establecidos como límites de la competencia del legislador al momento de crear tributos. Así, en sentencia C-615 de 2013 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, esta Alta Corporación señaló:

“En cuanto a los límites constitucionales a la amplia libertad de decisión en materia tributaria por parte del Congreso de la República, la jurisprudencia ha explicado que éstos están concebidos de dos formas: “(i) el deber constitucional de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de criterios de justicia y equidad (art. 95.9 C.P.) y (ii) se limita al legislador porque se le ordena construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación (art. 363 C.P.)”. De esta manera, el sistema tributario se encuentra demarcado y fundamentado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art 363 Superior) los cuales son predicables como un todo, de forma que estos principios “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”. En síntesis, esta trilogía de principios constitucionales en materia tributaria, garantizan los valores, principios y derechos relativos a la igualdad real y efectiva, teniendo en cuenta el principio de diferencia, la distribución de las cargas tributarias,

14 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-397 de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

y la relación racional y utilitaria entre costo y beneficio en la recaudación de los tributos". (Subrayado fuera del texto original).

Ahora bien, esa misma Alta Corporación ha considerado que el principio de equidad tributaria deviene del principio de igualdad. Con fundamento en ella, están prohibidos las normas fiscales que impongan un tratamiento diferenciado injustificado, o que prescriban un trato igual pese a que existan motivos válidos para dar un trato desigual.

En palabras de la Corte:

En cuanto al principio de equidad, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, "tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual". En este sentido, ha dicho la Corte que "[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas".¹⁵

La observancia del principio de equidad e igualdad material, garantiza que el sistema tributario cumpla con los principios de justicia y progresividad, pues garantiza la distribución de las cargas públicas de manera equilibrada y teniendo en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes.

El sistema tributario de Colombia debe, entonces, estar en plena armonía con los principios constitucionales de legalidad, equidad, igualdad material, no retroactividad, eficiencia y progresividad. Si el Congreso de la República crea un tributo en contravía de estos principios rectores, debe ser expulsado del ordenamiento jurídico.

Pues bien, para este Instituto el aparte del numeral 1 del artículo 63 de la ley 1819 de 2016 es inconstitucional porque no responde a los principios de igualdad material, de equidad y de progresividad, consagrados en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Carta Política de 1991. 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 donde los gastos por concepto de atención a clientes,

15 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-913 de 2011 M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; C-743 de 2015, M.P. Myriam Ávila Roldán.

proveedores y empleados son altos y absolutamente necesarios para posicionar o mantener sus negocios en el mercado.

No resulta ajustado a los principios tributarios ya mencionados, que esta norma fiscal límite al 1% de los ingresos fiscales la posibilidad de deducir los gastos que están directamente relacionados con la actividad comercial de los contribuyentes que, por ejemplo, pertenecen a la industria servicios, como son los gastos realizados para atender a clientes, proveedores y empleados. Piénsese por ejemplo en las empresas de relaciones públicas, donde la mayoría de sus gastos pueden consistir precisamente en los que limita la norma. Para este tipo de contribuyentes es tan importante y tan considerable este tipo de erogaciones que de no incurrir en ellas o de hacerlo en un bajo monto, no tendrían otra alternativa distinta a dejar su negocio o a tener muy baja productividad.

Es igualmente violatorio de los principios de equidad, justicia e igualdad que esta norma fiscal tampoco tenga en cuenta la situación de aquellos empresarios que están iniciando sus negocios y, por tanto, tratando de entrar en determinado sector del mercado. Lo anterior, dado que esta clase de personas tendrán que incurrir en gastos para atender a clientes, proveedores y empleados mucho mayores que aquellas que ya están posicionadas dentro del sector del mercado al que pretenden entrar.

El desconocimiento de este tipo de situaciones especiales, que ameritan un trato tributario distintivo en aras de favorecer los principios de igualdad material, equidad, justicia y progresividad, es precisamente lo que produce que el aparte de este artículo devenga en inconstitucional. A todas luces resulta inequitativo, irrazonablemente desigual e injusto que aquellos que se desempeñen en actividades económicas que dependan para su subsistencia en el mercado de la realización constante y reiterada de gastos para atender a sus clientes, proveedores y empleados, deban tributar bajo las mismas condiciones de los contribuyentes que realizan sus actividades productoras de renta en otras industrias cuya productividad y posicionamiento en el mercado no penden de hacer este tipo de erogaciones.

Para el Instituto, el aparte demandado corresponde a una situación en donde de la tensión entre el principio de equidad, igualdad y eficiencia tributaria, deben prevalecer los dos primeros. La Corte debe recordar que las disposiciones que pretenden hacer más eficiente el recaudo fiscal y que al mismo tiempo resultan inequitativas, deben ser razonables, no afectar derechos fundamentales y perseguir fines constitucionalmente legítimos¹⁶.

16 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C- 409 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero; Sentencia C-243 de 2013 M.P. Mauricio Gonzales Cuervo.

La norma que se pide declarar inexequible no cumple el requisito de razonabilidad. El límite máximo del 1% de los ingresos fiscales netos y efectivamente realizados que la norma demandada permite deducir por concepto de gastos en atenciones a clientes, proveedores y clientes, no es razonable y afecta los derechos fundamentales de los contribuyentes que se dedican, por ejemplo, al sector servicios. Esto, por cuanto el límite del 1% no resulta razonable para esa clase de contribuyentes, dado que las características propias del sector económico en donde ejercen sus actividades, les exige hacer grandes erogaciones por estos conceptos que superan, con creces, el 1% de sus ingresos fiscales netos y efectivamente realizados. El limitante que consagra esta norma desconoce la situación especial en la que se encuentran estos contribuyentes.

Aunado a lo anterior, el aparte de la norma demandada genera un impacto negativo para la industria de servicios, pues implica que las personas que se dedican a este campo se vean desincentivadas a concurrir y desarrollar sus actividades comerciales en ella. Lo anterior, dado que no resulta proporcional que a pesar de tener necesariamente que incurrir en gastos sumamente altos en atenciones a clientes, proveedores o empleados, a fin de obtener rentabilidad, solo vayan a poder deducirse el 1% de los ingresos fiscales netos y efectivamente realizados que obtengan. Esta situación, implica que tributen con base en una norma fiscal que desconoce las particularidades y diferencias propias de su actividad comercial, esto es, que no tributen bajo estándares de justicia y equidad, llegándose a comprometer incluso el núcleo esencial de su derecho a la libertad de empresa, en específico, respecto a el derecho a recibir un beneficio económico razonable¹⁷.

iv. CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas anteriormente, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que la expresión “el monto máximo a deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados” incluida en el artículo 63 numeral 1 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**.

9) Artículo 70 que modifica el artículo 120 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

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

17 Corte Constitucional, Sala Plena, Sentencia C-263 de 2011, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El Doctor Sanín Gómez aduce que este artículo atenta contra los principios de la buena fe, de equidad, de justicia y progresividad tributaria, consagrados en los artículos 83, 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, respectivamente. Las razones que expone se basan en:

- Que la norma rompe todos los principios rectores del sistema tributario, en especial los atinentes al equilibrio fiscal, por configurar una situación de doble tributación, al disponer que los pagos que se hagan por concepto de regalías a un vinculado económico del exterior correspondiente a la explotación de un intangible formado en Colombia no son deducibles, a pesar de que al mismo tiempo los mismos se encuentran gravados para quien recibe el pago.
- Que con la norma atacada el Estado se está lucrando doblemente de una transferencia legítima, cuando de manera simultánea (i) desconoce el pago de la regalía como costo o gasto para el residente fiscal colombiano (ii) grava la renta obtenida por el no residente por la vía de la retención en la fuente.
- Que es insensato que esta disposición exista en el ordenamiento jurídico colombiano por cuanto la operación de que habla el artículo está, por ley, enmarcada dentro del principio de plena competencia, al serle aplicable a las partes el régimen de precios de transferencia en su calidad de vinculados económicos.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

En criterio del Instituto esta norma debe ser declarada inexecutable por la Corte Constitucional por ser injusta, inequitativa, desproporcionada, por generar tributación en cascada y por violar los principios de libertad de empresa y de buena fe.

La norma, como puede fácilmente advertirse, en la práctica “castiga” a toda operación que se realice sobre intangibles formados en Colombia, así como a los pagos relacionados con regalías relacionadas con la adquisición de productos

terminados. La disposición pone sobre estas operaciones un sello de “ilegalidad”, en el que no distingue si las mismas obedecen a propósitos legítimos o negociales, sino que “supone” que detrás de ellas hay fraude y, por ello, las desconoce. Se trata de una norma con una alta dosis de paranoia, pues no de otro modo puede entenderse la censura que se hace de operaciones que son perfectamente naturales y corrientes en el mundo actual.

La inconstitucionalidad de la norma, por no distinguir lo legítimo de lo ilegítimo, o mejor, por presumir que en este campo todo es ilegítimo, de entrada rompe con el principio de la buena fe. Pero además de ello, y ya entrando en el terreno práctico, lo primero que debe advertirse es que no es justo ni razonable que un contribuyente, a pesar de haber estado sometido al régimen de precios de transferencia que precisamente busca la demostración de la realidad fáctica y económica de una transacción, sea sometido a que esos mismos pagos cuya veracidad y valor demostró, se definan (como lo hace la norma demandada) como no deducibles. El régimen de precios de transferencia no es solo una prerrogativa a favor de la Administración al permitirle imponer cargas a los responsables tendientes a demostrar la realidad de sus operaciones con vinculados y a que las mismas sean medidas a valores de mercado, sino que también es una prerrogativa para los propios contribuyentes: en la medida en que ellos han demostrado que sus operaciones con vinculados económicos son reales y han sido hechas a los mismos precios que habrían fijado partes independientes, el ordenamiento no puede consagrar consecuencia distinta del *derecho* que tienen estos contribuyentes a tomarse todas las “prerrogativas” que tienen los contribuyentes comunes, dentro de las cuales la más importante es el derecho a deducirse los gastos necesarios para desarrollar su actividad. En este punto no debe olvidarse que el impuesto a la “renta” es un impuesto a las “ganancias”. No se trata pues de un impuesto a los “ingresos brutos” y, en tal medida, cualquier rechazo a los gastos sin los cuales no puede medirse el verdadero monto de la “ganancia” o la “renta” percibida, debe verse como un verdadero castigo que, como tal, debe estar precedido de una causa real y justa. No es justo, se repite, que un contribuyente que tiene gastos reales y necesarios, que además los ha sometido al escrutinio de los precios de mercado, se vea sometido al rechazo de los mismos bajo la sola consideración de la “naturaleza” de la operación, que para el caso serían las operaciones realizadas sobre intangibles. Esta actitud del legislador también rompe la reciprocidad entre los particulares y las autoridades, que debe mantenerse en toda relación que se considere emanada de los principios democráticos.

Por su parte, la norma demandada genera una tributación en cascada. Piénsese por ejemplo en una empresa colombiana que desarrolla un software, que luego lo vende a su vinculada y que posteriormente lo licencia de la misma. El resultado

de la norma, será el siguiente: la venta tendrá que hacerse a precios de mercado en aplicación del régimen de precios de transferencia, y sobre el mismo tendrán que pagarse impuestos en Colombia. Luego, la entidad adquirente recibirá una regalía por la licencia, que también deberá hacerse a precios de mercado y que será gravable para el arrendador en Colombia. No obstante, quien realiza el pago del arriendo, a pesar de tener que practicar retención en la fuente sobre la regalía, no podrá deducirse el pago bajo la simple consideración de que la ley colombiana “desconoce” que este tipo de operaciones pueda ocurrir en la práctica, con lo cual también desconoce otros principios constitucionales como la libertad de empresa.

La norma también desconoce que, por ejemplo, una persona pueda pagarle “regalías” a la misma persona que le vende productos terminados relacionados con los intangibles que originan los pagos. Sería el caso del distribuidor de zapatos que además de pagar por los productos, tiene que reconocer una regalía al dueño de la marca por explotar la misma en el territorio. Esta situación es incluso peor que la anterior, porque la ley en este caso ni siquiera distingue entre si la operación se hizo con un vinculado económico o con una parte independiente.

En síntesis, operaciones legítimas y reales estarían siendo desconocidas por la norma demandada, bajo la simple “desconfianza” que le genera al legislador, de manera general, las transacciones sobre intangibles. Es una norma que parte de la mala fe, de que toda transacción hecha en los términos descritos por ella le genera un perjuicio al fisco y de que todos los contribuyentes puestos en el supuesto de la misma son unos evasores.

A consideración del Instituto, con la expedición del artículo 70 de la ley 1819 de 2016, el Congreso de la República vulneró los principios tributarios de equidad y justicia que debe tener en cuenta al momento de crear los tributos, sin contar con los principios de buena fe y libertad de empresa. En Colombia la iniciativa privada es libre y toda acción se supone hecha de buena fe, sin que pueda tener justificación el que una norma borre de un plumazo semejantes pilares de nuestro sistema constitucional.

iv. CONCLUSIÓN

Por las razones expuestas anteriormente, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**.

10) Artículo 100 (parcial) que modifica el artículo 240 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

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

[...] Parágrafo 3. 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:

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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

A juicio del demandante, la disposición acusada viola el principio de buena fe establecido en el artículo 83 de la Constitución Política (C.P.), por presumir de derecho que el cambio en la composición accionaria de estas sociedades tiene fines defraudatorios contra el fisco. Considera además que se viola la libertad de empresa establecida en el artículo 333 de la C.P., por prohibir a estas sociedades el derecho a capitalizarse y a fortalecerse patrimonialmente. Finalmente sugiere que la disposición acusada es ser contraria a la democratización de las empresas (artículo 57 de la C.P.).

iii. CONCEPTO DEL ICDT

3.1. Violación del principio de buena fe (artículo 83 C.P.)

Considera el ICDT que la disposición acusada es inconstitucional. En efecto, la jurisprudencia constitucional ha definido el principio de buena fe como aquel que exige a los particulares y a las autoridades públicas ajustar sus comportamientos a una conducta honesta, leal y conforme con las actuaciones que podrían esperarse de una “persona correcta (vir bonus)”. La buena fe presupone la existencia de relaciones recíprocas con trascendencia jurídica, y se refiere a la “confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada”¹⁸.

18 Al respecto véanse, entre otras, Sentencias C-1256 y C-1287 de 2001; C-007, C-009, C-012, C-040, C-127, C-176, C-179, C-182, C-184, C-199 y C-251 de 2002; C-1194 de 2008, C-071 de 2004, T-475 de 1992 y T-475 de 1992.

En materia tributaria, la jurisprudencia de la Corte ha señalado que el principio de buena fe no es absoluto y cuando ha entrado en conflicto con el principio de eficiencia, en algunos casos se ha dado prelación a este último. En este sentido, la Corte ha considerado que el artículo 83 del C.P. no establece una prohibición para el legislador que le impida fijar los correctivos necesarios para evitar conductas abusivas del contribuyente, sin que ello implique presumir la mala fe¹⁹. Este razonamiento llevó a la Corte a declarar la exequibilidad de disposiciones tales como aquella que limitaba parcialmente la deducibilidad de los pagos en efectivo, la norma de subcapitalización o el impuesto de normalización tributaria, cuando se ha alegado este cargo.

En el presente caso, la norma acusada pareciera tener un propósito anti-abuso, puesto que asume que, dado que los beneficios tributarios de las sociedades constituidas al amparo de la Ley 1429 de 2010 fueron eliminados a futuro por la Ley 1819 de 2016 para nuevas compañías, una forma de extender dichos beneficios en el tiempo, podría ser transfiriendo las acciones de dichas sociedades para incluir nuevos socios que puedan acceder a dicho tratamiento preferencial. También pareciera partir del supuesto de que al transferir las acciones, de alguna manera se puede enajenar una sociedad que cuenta con un beneficio muy importante.

No obstante, incluir nuevos accionistas no es incompatible con el propósito originario de la Ley 1429 de 2010, que es fomentar el empleo, objetivo que en últimas es el que se protege con la progresividad de la tarifa de impuesto de renta prevista en dicha norma. En este caso, los requisitos para acceder a los beneficios de progresividad de la Ley 1429 de 2010 no se predicán de los accionistas involucrados, sino de las sociedades respectivas. Por ello, no es razonable limitar todas las posibles transacciones de las acciones de estas sociedades beneficiadas, para evitar que algunos sujetos supuestamente quieran extender el beneficio a nuevos accionistas, si las sociedades en cuestión cumplen con los requisitos para continuar gozando el beneficio.

En consecuencia, en este caso la norma no actúa como correctivo para posibles conductas abusivas del contribuyente, como señala la jurisprudencia de la Corte, en la medida en que es de las sociedades de las que se predica el cumplimiento de los requisitos para acceder a los beneficios de la Ley 1429 y por lo tanto, la norma acusada podría desvirtuar transacciones legítimas.

En la medida en que la norma no previene posibles abusos del contribuyente, no se configura la excepción al principio de buena fe y por lo tanto, debe declararse que la norma acusada sí viola dicho principio constitucional, por presumir la mala fe

19 En este punto véanse especialmente, Sentencias C-249 de 2013, C-665 de 2014 y C de 551 de 2015.

del contribuyente en todas las transferencias de las acciones de las sociedades en cuestión, lo que implica la inconstitucionalidad del precepto demandado.

3.2. Violación a la libertad de empresa

La jurisprudencia de la Corte ha afirmado que esta libertad comprende, entre otras garantías, la libertad contractual, es decir, la capacidad de celebrar los acuerdos que sean necesarios para el desarrollo de la actividad económica, y la libre iniciativa privada. Su núcleo esencial comprende, entre otras prerrogativas, la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa como la organización empresarial y los métodos de gestión y el derecho a la libre iniciativa privada²⁰.

Adicionalmente, la Corte ha señalado que en relación con los límites de la libertad de empresa, deben satisfacerse cinco requisitos: (i) el límite debe ser impuesto por la ley; (ii) el límite no puede afectar el núcleo esencial de la libertad de empresa; (iii) el límite debe obedecer a motivos adecuados y suficientes que lo justifiquen; (iv) el límite debe obedecer al principio de solidaridad; y (v) el límite debe responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad²¹.

En el caso concreto, la limitación acusada, que considera que las enajenaciones de las acciones de las sociedades de primer empleo las hacen perder los beneficios tributarios respectivos, no obedece a motivos adecuados y suficientes que la justifiquen, puesto que como se expuso, en este caso se presume que dichas transacciones pretenden extender el beneficio ilegítimamente, cuando en realidad, si las sociedades en cuestión cumplen con los requisitos de ley para continuar gozando de la progresividad, ello no afecta las transacciones que ocurran entre accionistas.

iv. CONCLUSIÓN

En este caso el límite no obedece al principio de solidaridad, ni es razonable o proporcionado, puesto que limita sin justificación alguna las operaciones válidas entre accionistas de este tipo de sociedades. Por lo tanto, considera el ICDT que la disposición acusada también viola la libertad de empresa y la iniciativa privada.

20 En este sentido, se encuentran las Sentencias C-830 de 2010 y C-263 de 2011.

21 Al respecto véanse entre otras, Sentencias C-361 de 2002 y C- 264 de 2013.

11) Artículo 101 (Parágrafos 2 y 4) que modifica el artículo 240-1 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

“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 1 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 2. 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 4. 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.”*

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor considera que el parágrafo 2 viola el principio de confianza legítima, puesto que el Estado está cambiando los compromisos adquiridos en un contrato de estabilidad jurídica, en los cuales se estabilizó el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, que consagra la deducción especial por inversiones en activos fijos y que por tanto, los inversionistas están autorizados para demandar la responsabilidad del Estado por el incumplimiento de dichos compromisos.

En cuanto al parágrafo 4, el actor sostiene que se vulnera el derecho a la igualdad, puesto que se crea un beneficio tributario para los usuarios de la zona franca de Cúcuta, sin una razón que lo justifique, en perjuicio de los inversionistas de las otras zonas francas del país.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

3.1 Violación del principio de confianza legítima

A juicio del ICDT el parágrafo 2 es inconstitucional.

La Corte Constitucional ha señalado que el ordenamiento tributario no puede petrificarse ni puede impedirse al Congreso hacer las modificaciones legales acordes con el dinamismo de la materia tributaria²². Sin embargo, la Corte también ha afirmado que *“una vez que el legislador ha establecido unas condiciones bajo las cuales los contribuyentes realizan una inversión, hacen una operación, se acogen a unos beneficios, etc., éstas no pueden ser modificadas posteriormente en detrimento de sus intereses, porque la conducta del contribuyente se adecuó a lo previsto en la norma vigente al momento de realizarse el acto correspondiente y de acuerdo con las exigencias por ella previstas”*²³.

En materia de contratos de estabilidad jurídica, la Corte ha emitido decisiones controversiales, afirmando que con la celebración de contratos de estabilidad no se les garantiza a los inversionistas la inmodificabilidad de la ley, sino que se les asegura que, en caso de modificación de dicha normatividad, y el surgimiento de alguna controversia sobre este aspecto, puedan acudir a mecanismos resarcitorios dirigidos a evitar que se afecte el equilibrio económico que originalmente se pactó²⁴.

Esta posición haría nugatorio el sentido mismo de los contratos de estabilidad jurídica y podría implicar una violación al principio de confianza legítima.

En fallos posteriores, la Corte ha concluido que la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica sí es digna de protección constitucional para hacer prevaler el principio de confianza legítima²⁵.

A juicio del ICDT, la disposición acusada viola el principio de confianza legítima, puesto que 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 eliminar las disposiciones acordadas entre el Estado y el contribuyente.

En este caso, el contribuyente que suscribió un contrato de estabilidad jurídica tiene el derecho a que se respeten los compromisos incluidos en dicho convenio y una norma que los desconozca resulta inconstitucional.

22 Cfr. Sentencias C-591 de 1996 y C-809 de 2007.

23 En este sentido, se encuentran las sentencias C-604 de 2000, C-809 de 2007 y C-635 de 2011.

24 Al respecto, véase Sentencia C- 320 de 2006.

25 Así se menciona en la Sentencia C-785 de 2012.

En conclusión, considera el ICDT que la norma acusada es inconstitucional.

3.2 Violación del principio de igualdad

Con respecto al parágrafo 4, los informes de prensa reportan que la disposición de mantener la tarifa original para la zona franca de Cúcuta, tenía como propósito proteger la zona fronteriza con Venezuela, debido a los efectos derivados de la crisis económica en dicho país, así como para impulsar la construcción de parques industriales en esta zona²⁶.

En cuanto al principio de igualdad, la Corte Constitucional ha señalado que debe verificarse el test de razonabilidad o proporcionalidad, para establecer si la disposición es discriminatoria. Por lo tanto, la Corte ha dispuesto que la potestad de configuración normativa que en materia tributaria tiene el legislador no es absoluta, sino que encuentra límites en los principios constitucionales, dentro de los que se destacan los de igualdad y equidad tributaria. La existencia de regímenes diferenciales no vulnera el derecho a la igualdad, salvo cuando se demuestra que sin razón justificada las diferencias surgidas en la aplicación de los regímenes especiales, generan un trato inequitativo y desfavorable para sus destinatarios²⁷. Adicionalmente, se ha señalado que deberá analizarse la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado que consagra la norma censurada, destacando los fines perseguidos por el trato disímil, los medios empleados para alcanzarlos y la relación entre medios y fines²⁸. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible²⁹.

En el caso concreto, el ICDT no cuenta con los elementos para establecer si la medida prevista para Cúcuta es una medida razonable, diferente de las informaciones de prensa que indican que se quería incentivar esa zona limítrofe del país. De conformidad con la información de prensa, el objetivo de la medida pareciera razonable, el medio empleado y la relación entre el objetivo y los medios para alcanzarlos, resultan proporcionados para lograr el objetivo de incentivar esa zona del país. No obstante, estas circunstancias particulares no están probadas en las discusiones de la reforma o en los debates de aprobación de la misma.

26 Cfr. <http://www.eje21.com.co/2016/12/reforma-tributaria-creara-un-regimen-preferencial-para-zonas-francas/>. También en: <http://www.laopinion.com.co/economia/parque-industrial-recibio-empujon-del-gobierno-> Consultados el 26 de marzo de 2017.

27 Al respecto véanse sentencias C-841 de 2003.

28 En este sentido, se encuentra la sentencia C-748 de 2009.

29 Cfr. Sentencia C-409 de 1996.

Tampoco se documenta en el expediente la razonabilidad de la disposición en la exposición de motivos, o justificaciones específicas que avalen el tratamiento diferenciado. Por lo tanto, con base en la información probada, la disposición acusada resultaría inconstitucional.

vi. CONCLUSIÓN

Con base en la información expuesta, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que la disposición acusada resultaría inconstitucional.

12) Artículo 109 (parcial) que modifica el artículo 260-7

i. NORMA DEMANDADA

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

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

[...]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).”

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor considera violado el artículo 338 de la C.P., puesto que a su juicio la expresión “ring fencing” es ambigua y tiene diversas acepciones y es utilizada por el legislador como complemento para determinar uno de los criterios para establecer si una entidad hace parte del régimen tributario preferencial. Adicionalmente considera violado el artículo 10 de la C.P., que indica que el idioma oficial es el castellano.

iii. CONCEPTO DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

Considera el ICDT que la expresión demandada es constitucional, en el entendido de que su definición corresponde a aquella que se encuentra antes del paréntesis.

La expresión “ring-fence”, se refiere a una característica de ciertos regímenes tributarios, en los cuales la regulación tributaria protege un determinado sector o una actividad económica, otorgando ciertos tratamientos preferenciales si se cumplen ciertos supuestos³⁰. En el contexto del plan BEPS, (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE³¹, así como en trabajos previos, esta expresión es usada, entre otros casos, para referirse a casos en los cuales los Estados aplican regulaciones tributarias preferentes a los sujetos no residentes, que pueden resultar en competencia nociva entre los Estados. Una jurisdicción puede considerarse como “ring fence” si además permite ciertas prácticas en favor o en contra de los contribuyentes³².

En todo caso, se trata de un concepto que es usado en algunos trabajos de la OCDE y que tiene diferentes manifestaciones, que podría prestarse para equívocos a la hora de interpretar si una jurisdicción califica como un régimen preferencial. La utilización del idioma inglés, no es reprochable por sí misma, si se tratara de un concepto cuya definición tiene elementos de certeza.

La Corte ha señalado que, siguiendo los artículos 150 numeral 12 y 338 superiores, en adición al principio de reserva de ley, se encuentran un principio complementario: el principio de certeza en materia tributaria, el cual implica que el Congreso debe fijar los elementos de la obligación tributaria de manera clara y precisa. La aplicación estricta de este principio, garantiza que no se presenten abusos en el establecimiento de tributos, que el cumplimiento de la obligación tributaria sea adecuado, la prevención de la evasión fiscal y que el contribuyente no afronte situaciones de inseguridad jurídica.³³

vi. CONCLUSIÓN

En consecuencia, a juicio del ICDT la norma deberá considerarse como constitucional, siempre que se entienda que esa expresión tiene la definición que se incluye antes del paréntesis, esto es, que por “ring fencing” debe entenderse *“Aquellos regímenes a los que sólo pueden tener acceso personas o entidades*

30 Al respecto, véase <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3275221/How-the-BEPS-project-should-tackle-harmful-tax-competition.html>. Consultado el 26 de marzo de 2017.

31 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. “*Designing Effective Controlled Foreign Company Rules ACTION 3: 2015 Final Report*”. En <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download>.

32 En este sentido, véase también OECD, “THE OECD’S PROJECT ON HARMFUL TAX PRACTICES CONSOLIDATED APPLICATION NOTE GUIDANCE IN APPLYING THE 1998 REPORT TO PREFERENTIAL TAX REGIMES.” En <https://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/1998-consolidated-application-note.pdf>. Consultado el 26 de marzo de 2017.

33 Así se sostuvo en la Sentencia de la Corte Constitucional Sentencia C- 167 de 2014, Magistrada Ponente María Victoria Calle Correa. Al respecto véanse Sentencias C-594 de 2010, Magistrado Ponente Luis Ernesto Vargas Silva y C-488 de 2000, Magistrado Ponente Carlos Gaviria Díaz.

consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente”.

13) Artículo 136 (parcial) que modifica el artículo 771-6 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

“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.”

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Afirma el actor que el numeral 1º es violatorio de los principios de equidad, justicia y progresividad (artículos 95-9 y 363 de la C.P.), al considerar que se daría una doble tributación, porque se gravaría con retención en la fuente al beneficiario del pago y al negar la deducción para el pagador. En relación con el inciso final, considera que se invierte la carga de la prueba, puesto que le corresponde al contribuyente demostrar el propósito de negocios, con lo cual se viola también el principio de buena fe.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

La jurisprudencia constitucional tributaria ha establecido que la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concreta frente al deber individual de contribuir a la

financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9)³⁴.

En cuanto a las limitaciones previstas por el legislador a las deducciones, ha sostenido la Corte que la mismas pueden implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta. Tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico.

En el caso concreto, la norma en cuestión otorga un poder discrecional de la DIAN para desconocer los costos y los gastos en el exterior, si el beneficiario efectivo es directa o indirectamente el mismo contribuyente. Considera el ICDT que en la medida en que se permite probar en contrario, esto es que la operación cuenta con un propósito de negocios válido, la norma es constitucional. En cuanto al último inciso, considera el ICDT que de declararse la constitucionalidad del numeral primero, debe declararse lo propio respecto del último inciso.

vi. CONCLUSIÓN

Considera el ICDT que la norma demandada es constitucional.

14) Artículo 139 (parcial).

i. NORMA DEMANDADA

“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: [...]

34 En este sentido, véase entre otras Sentencia C-198 de 2012.

[...] *Parágrafo 2. 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 3. Para efectos de determinar la existencia o no de control en los términos del numeral 1º 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.*

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Considera el actor que el parágrafo 2 viola el principio de equidad y justicia en materia tributaria (artículos 95-9 y 363 de la C.P.), puesto que incluso quien tenga una participación mínima (10%) en una entidad controlada en una jurisdicción no cooperante, de baja o nula imposición o un régimen preferencial, controlaría la entidad extranjera. El mismo argumento se utiliza en el caso del parágrafo 3, por considerar que no pueden asimilarse las opciones sobre acciones a las acciones mismas y que ello podría llevar, por ejemplo, a que trabajadores que tenga opciones sobre acciones, terminen siendo controlantes de entidades extranjeras.

En cuanto al artículo 883, que presume controlante a quien tenga el 10% o más en el capital o en los resultados de una entidad controlada del exterior (ECE), considera el demandante que este porcentaje resulta muy bajo para considerar a alguien como controlante o como determinante de alguna decisión.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

A juicio del ICDT las normas demandadas deben ser declaradas como ajustadas a las Constitución.

Con respecto al parágrafo 2, considera el ICDT que la norma debe ser declarada constitucional, puesto que se trata de una ficción, con propósitos anti-abuso,

teniendo en cuenta la finalidad del régimen ECE, que es capturar los ingresos pasivos que obtienen indirectamente los contribuyentes en Colombia, así como los bajos niveles de tributación o de transparencia que se predicen de las jurisdicciones de baja o nula imposición, no cooperantes o los regímenes preferenciales.

En este caso, el conflicto de principios entre el principio de buena fe y equidad y por otra parte, el principio de eficiencia, debe resolverse en favor del principio de eficiencia, puesto que es necesario salvaguardar los intereses de recaudo, debido a los riesgos, en términos de erosión de la base gravable, que pueden presentarse en estas jurisdicciones consideradas como de baja o nula imposición, no cooperantes o régimen preferenciales.

En consecuencia, se trata de un incentivo que impone la norma tributaria, para realizar operaciones con jurisdicciones transparentes en términos de intercambio de información y con regímenes de tributación aceptables. Correlativamente, se desincentivan las operaciones efectuadas con entidades localizadas en este tipo de jurisdicciones, objetivo que a juicio del ICDT es constitucional.

En cuanto a la asimilación entre acciones y opciones sobre acciones que hace la norma acusada, a juicio del ICDT se trata de una norma que debe declararse constitucional. En efecto, aunque se trata de conceptos que son diferentes, la asimilación que hace la norma tiene el propósito de que las dos situaciones: el propietario de acciones y el titular de la opción de adquirir acciones, puedan entenderse eventualmente como sujetos del régimen ECE. De lo contrario, si se excluyera del régimen ECE a quienes tienen una opción para adquirir acciones, esta última alternativa podría constituirse en una forma de evitar la aplicación del régimen.

En este aparte, la norma colombiana sigue lo dispuesto en la norma norteamericana que trae la misma asimilación³⁵ y considera el ICDT que la misma tiene un propósito loable.

En cuanto al cargo presentado contra el artículo 883 considera el ICDT que la disposición debe ser declarada como constitucional, puesto que, de forma opuesta a lo sostenido por el actor, esta disposición no presume como controlantes a quienes tengan solo el 10% de participación. Por el contrario, la configuración del régimen ECE tiene dos pasos: en primer lugar debe determinarse si existe un residente colombiano que controle la entidad extranjera y si se predica control, en un segundo paso, los residentes colombianos que tengan más de un

35 Al respecto, véase Constructive Ownership of stock 26. 1958-2 US Internal Revenue Code: "(e)Options. If any person has an option to acquire stock, such stock shall be considered as owned by such person. For purposes of the preceding sentence, an option to acquire such an option, and each one of a series of such options, shall be considered as an option to acquire such stock."

10% deben cumplir con las obligaciones del régimen ECE, esto es, declarar la renta pasiva obtenida en el exterior.

Por lo tanto, no se está presumiendo que los accionistas con 10% o más controlen, sino que éstos deben cumplir con el régimen ECE si un residente colombiano controla la entidad extranjera.

iv. CONCLUSIÓN

Con fundamento en los propósitos del régimen ECE, la norma a juicio del ICDT es constitucional.

15) Artículo 159 (parcial) que adiciona el artículo 364-2 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

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 comercial 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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

En su escrito, el demandante manifiesta que la expresión “*de manera particular*” contenida en el inciso 1°, así como el numeral 3° del artículo 159 de la ley 1819 de 2016 transgreden los principios de debido proceso, presunción de buena fe, libertad de empresa, y certeza del tributo. Estos, contenidos en los artículos 29,83, 333 y 363 respectivamente, de la Constitución Nacional.

Específicamente, el actor argumenta que la frase “*de manera particular*” hace que la lista de circunstancias contenidas en el artículo 364-2 del ET sea meramente enunciativa. De ahí, que el contribuyente no tenga las bases claras para determinar cuándo se podría estar incurriendo en una sanción que a la postre llevaría a la exclusión del régimen tributario especial.

De otro lado, se argumenta que el numeral 3° del artículo 159 en comento, imposibilitaría a las entidades sin ánimo de lucro (ESAL) ejercer su actividad meritoria y libre empresa. Esto, en la medida en que presuntamente la norma impide que las ESAL puedan adquirir bienes o servicios a cualquier entidad o persona con la cual tengan un vínculo.

iii. CONCEPTO DEL ICDT

3.1 Consideraciones frente al inciso 1° del artículo 159 de la ley 1819 de 2016.

El ICDT no comparte la posición del demandante al aseverar que la expresión *de manera particular* contenida en el inciso 1° del artículo 159 de la ley 1819 de 2016 sea violatoria del principio del debido proceso, buena fe o libertad de empresa.

El hecho que la norma contenga la expresión de manera particular, precisamente estipula algunas de las causales bajo las cuales se generaría una transgresión al régimen tributario especial, pero que aún podrían permitir prueba en contrario en virtud de los principios de buena fe. De ahí que, contrario a la argumentación del demandante, la norma sí esté otorgando una serie de supuestos de hecho en los cuales el contribuyente no puede incurrir, so pena de perder la calificación del régimen tributario especial.

En nuestra opinión, el hecho que el listado de causales contenido en el artículo 159 de la ley 1819 no tenga un carácter taxativo, no implica *per se* una violación al debido proceso, buena fe, o libertad de empresa del contribuyente.

Para el efecto, no podemos dejar de lado que el nuevo artículo 364-2 del ET dicta "***Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, de manera particular, se considera que la utilización del régimen tributario especial (...)***"

Es decir que la aplicación del artículo 364-2 no puede hacerse de manera aislada, sino que debe consultarse lo expuesto en el artículo 364-1. Es decir, las disposiciones deben leerse de manera armónica, consideración que parece ser ignorada por el demandante.

Pues bien, el artículo 364-1 del ET contiene la cláusula general para evitar la elusión fiscal en aplicación del Régimen Tributario Especial. Este artículo estipula que, para efectos de la declaratoria de abuso en el régimen tributario especial, la DIAN deberá proferir una liquidación oficial en el cual exponga de manera clara los supuestos para considerar la existencia de un abuso. Específicamente, este artículo estipula lo siguiente:

"Le corresponde a la autoridad tributaria regularizar mediante liquidación oficial, siguiendo el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, los supuestos de abuso del derecho, fraude a la ley o simulación en los que incurran las entidades beneficiarias del Régimen Tributario Especial"

Como puede apreciarse, y contrario a la impresión del demandante, la norma exige el cumplimiento cabal del procedimiento tributario para efectos de calificar una conducta como abusiva. Es decir, no podría la administración tributaria de

manera caprichosa considerar que un contribuyente ha cometido una conducta abusiva por cumplir “*de manera particular*” con alguno de los supuestos contenidos en el artículo 364-2 del ET.

En caso que se decreta la inexecutable del aparte demandado se estaría dejando prácticamente inoperante la nueva norma de abuso tributario del régimen tributario especial, por cuanto la taxatividad de la norma restringiría sustancialmente las posibilidades de fiscalización de la autoridad tributaria, en un concepto como el de prevalencia de la sustancia sobre la forma y/o fraude fiscal, en los que el aspecto subjetivo del funcionario frente a unos hechos o circunstancias siempre jugará un papel relevante, pero lo anterior no obsta para que el contribuyente pueda soportar y defender la realidad económica y el propósito de negocios que inspirar su actuación.

En la demanda, el demandante estaría aparentemente confundiendo la aplicación del debido proceso, con la taxatividad de una disposición. Así, mediante la Sentencia C-341 de 2014, esta corporación recordó que

“La jurisprudencia constitucional ha definido el derecho al debido proceso como el conjunto de garantías previstas en el ordenamiento jurídico, a través de las cuales se busca la protección del individuo incurso en una actuación judicial o administrativa, para que durante su trámite se respeten sus derechos y se logre la aplicación correcta de la justicia...”

Es decir, el debido proceso no implica que todos los supuestos de hecho estén reglados en la norma. Este derecho implica que el contribuyente debe contar con las instancias y momentos precisos para ejercer su defensa, y cuestionar las actuaciones de la administración. En la medida en que el artículo 364-2 debe leerse en conjunto con el artículo 364-1, y este último expresamente contempla un procedimiento para la prueba del abuso en materia de las ESAL, no se generaría una violación al debido proceso del contribuyente.

Finalmente, quisiéramos rescatar que la inclusión de unas causales no taxativas para la consideración de un abuso tributario del régimen tributario especial, no implica, de ninguna manera, una violación a la libertad de empresa del contribuyente. Los contribuyentes colombianos podrán utilizar las figuras jurídicas que más convengan a su modelo de negocio, siempre y cuando respeten el principio de sustancia sobre la forma, y no impliquen un abuso tributario. Así pues, la inclusión de una lista innominada no implica que siempre que un contribuyente desarrolle una conducta cómo las estipuladas en los numerales del artículo 364-2 del ET se genere un abuso, así como tampoco implica que de realizar una conducta en detrimento del fisco, pero no estipulada en la norma, esta sería ajustada a la ley.

3.2 Consideraciones frente al numeral 3° del artículo 159 de la ley 1819 de 2016.

Para efectos de demandar el numeral 3° del artículo 159 de la ley 1819 de 2016, el demandante parte de la premisa errónea que las ESAL no podrían, bajo ninguna circunstancia, adquirir 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.

Si bien el numeral 3° del artículo en comento sí estipula que este tipo de negocios serían una de las causales para la pérdida de la calificación al régimen tributario especial, se hace necesario anotar que esta exclusión del régimen se generaría única y exclusivamente cuando la transacción pretendida se lleve a cabo en el esquema de un abuso tributario, esto es, que no se trata de una presunción de derecho sino de hecho y que además requiere el cumplimiento de todos los elementos para una operación determinada se enmarque dentro de los supuestos de la norma.

No en vano, precisamente el inciso 1° del artículo 364-2 estipula que los actos y circunstancias que constituyen abuso tributario (dentro de los cuales se incluye el numeral 3° demandado) requieren de (i) una estructura comercial abusiva; y (ii) una calificación por parte de la autoridad tributaria.

Específicamente, la lectura de este artículo dicta así:

*“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 comercial 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...”*

En consecuencia, el hecho que una ESAL adquiera bienes o servicios a sus fundadores o vinculados económicos, no implica *per se* un abuso, ni puede calificarse como tal. Dando alcance al ejemplo expuesto por el actor en el cuerpo de la demanda, si un grupo cementero tiene una ESAL, y decide donarle sus productos (i.e. cemento) para el desarrollo de viviendas de interés social, esta estructura podría no formar parte de una estructura comercial abusiva. Esto, en la medida en que no se estaría realizando con la intención de defraudar al fisco, o generar cargas tributarias disminuidas, sino únicamente se estaría comprando un bien dentro de los parámetros del mercado (i.e. el cemento), para el desarrollo del objeto de la ESAL.

No obstante, podrían generarse otras circunstancias bajo las cuales la adquisición del cemento por parte de la ESAL no atendería un propósito de negocios legítimo, y constituya un asalto a la realidad económica de una transacción, y de ahí un abuso al régimen preferente, como cuando el precio asignado al producto difiere del valor del mercado, o cuando el cemento vendido no se encuentra en condiciones adecuadas para ser usado, entre otras posibles situaciones que se deben analizar en cada caso particular.

En suma, quisiéramos notar que el numeral 3° del artículo 364-2 del ET no debe ser leído de manera aislada, ni como una presunción de derecho, como lo pretende el demandante. La adquisición a cualquier título de bienes o servicios de una ESAL a sus fundadores se encuentra prohibida, y constituye un evento para el desconocimiento de la aplicación del régimen, única y exclusivamente cuando haga parte de un esquema abusivo en el marco tributario, lo que en todos los casos requiere una “calificación” y demostrar que se dan las condiciones para el abuso, nuevamente, dentro del procedimiento que garantiza el derecho de defensa propio del contribuyente.

Aunado a lo anterior, debemos rescatar que la calificación de una conducta como abusiva, nuevamente debe atender a un procedimiento reglado, mediante el cual la administración tributaria demuestre de manera clara e inequívoca, la intención del contribuyente. Solamente cuando la compra de mercancías, o la prestación de servicios por parte de sus fundadores o benefactores a las ESAL se haga en el marco de una conducta abusiva.

iv. CONCLUSIÓN

El ICDT considera que el inciso 1°, y del numeral 3° del artículo 159 de la ley 1819 de 2016 es **EXEQUIBLE**.

16) Artículo 237 (parcial).

i. NORMA DEMANDADA

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.*

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Para el actor, el hecho que el artículo 237 del ET limite la aplicabilidad de los beneficios de las ZOMAC a las compañías que desarrollan “*toda*” su actividad económica dentro de dicha zona, sería violatorio de la libertad de empresa, y sus derechos correlativos a competir, y a la libertad económica.

i. CONCEPTO DEL ICDT

3.1 Consideraciones sustanciales

De acuerdo con la ponencia para el primer debate del proyecto de ley que hoy se conoce como la Ley 1819 de 2016, al crear y aprobar las Zonas más afectadas por el Conflicto Armado, lo que buscaba el legislador colombiano era precisamente incentivar el desarrollo, y cerrar las brechas de desigualdad socioeconómica de estas zonas tan afectadas por la guerra interna colombiana.

Así, en la ponencia del proyecto de ley se contempló que “*a través de los incentivos tributarios que se proponen en función de la generación de empleo y del desarrollo de actividades económicas sostenibles, se busca que las empresas se establezcan en las zonas más afectadas por el conflicto, lo cual podría generar empleo para los territorios*”.

Pues bien, en la medida en que tanto el Gobierno Nacional como el Congreso de la República buscaban precisamente desarrollar las zonas más afectadas por el conflicto armado, no encontramos que exista una violación a ninguno de los preceptos constitucionales que le endilga el demandante.

De nuestro análisis, parecería que el test de constitucionalidad en relación con la libertad de empresa y el derecho de igualdad, debería entre las sociedades que se constituyan en las ZOMAC y tendrían derecho a los beneficios fiscales de la ley, y aquellas entidades que se constituyeran u operen parcialmente fuera de las mismas que no tendrían derecho a este beneficio. Esto implicaría un trato diferenciado que podría o no tener justificación. La palabra que se pretende demandar, se encuentra en la Ley precisamente para delimitar el beneficio exclusivamente a las actividades que se realicen en esas zonas, lo que, como se comentará más adelante, se convierte en el argumento fundamental para considerar que la norma no viola el derecho de igualdad, pues se regulan situaciones de hecho diferentes.

El principio de igualdad contemplado en el artículo 13° de la Carta Política ha sido desarrollado en materia tributaria de manera amplia por la Corte Constitucional. Así, por ejemplo, mediante la Sentencia C- 748 de 2009, esta corporación estipuló que:

“La jurisprudencia ha señalado que la igualdad es un concepto relacional por lo que no puede aplicarse en forma mecánica o automática, pues no sólo exige tratar igual a quienes se encuentren en situaciones similares, sino también de forma desigual a los sujetos que se hallen en situaciones disímiles.

*De su carácter relacional se ha derivado la posibilidad de que su protección sea invocada respecto de cualquier trato diferenciado injustificado, al tiempo que se ha señalado **que el contenido esencial de la igualdad no guarda relación con el derecho a ser igual, sino que se refiere al derecho a ser tratado igual en situaciones similares.** (...)”*

Cómo puede apreciarse, el objetivo del Derecho Fundamental a la Igualdad pregonada porque dos sujetos que se encuentren en una misma situación de hecho, tengan una misma situación en Derecho. Esta máxima no implica que exista un derecho a que todos los sujetos, independientemente de sus características reciban un trato idéntico.

Esta es precisamente la imprecisión que consideramos tiene la demanda que hoy estudia la Corte. Una compañía que opera exclusivamente en una ZOMAC, y que genera empleo, y potencial desarrollo en esta zona, no se encuentra en igualdad de condiciones a una entidad que está por fuera de la zona, o tiene la posibilidad de desarrollar sus negocios por fuera de la misma. Es por eso que exigir que “toda” su actividad se realice en la zona es de gran importancia.

Esa es precisamente la base de la cual parte el test de igualdad que debe hacer la Corte al estudiar sus fallos. En la Sentencia C- 748 de 2009 ya citada,

la Corte fue clara en estipular que en los casos en los que las situaciones de los sujetos en comparación no son asimilables, ni siquiera procede realizar el test de igualdad, precisamente porque los sujetos no son comparables. Veamos:

*“La Corte Constitucional ha diseñado un test o juicio de igualdad, cuya importancia radica en que otorga objetividad y transparencia a los exámenes de igualdad que realizan los jueces sobre las normas y su fin no es otro que el de analizar si una norma trasgrede el principio de igualdad. La estructura analítica básica del juicio de igualdad puede reseñarse de la siguiente forma: (i) **Lo primero que debe advertir el juez constitucional es si, en relación con un criterio de comparación, o tertium comparationis, las situaciones de los sujetos bajo revisión son similares.** En caso de que encuentre que son claramente distintas, no procede el test de igualdad; (ii) Si resulta procedente el juicio de igualdad, deberá analizarse la razonabilidad, proporcionalidad, adecuación e idoneidad del trato diferenciado que consagra la norma censurada, destacando los fines perseguidos por el trato disímil, los medios empleados para alcanzarlos y la relación entre medios y fines.”*

La violación al principio de igualdad existiría únicamente si dos (o más) contribuyentes tuvieran el mismo patrón fáctico. Esto es, constitución y operación dentro de una de las ZOMAC.

Aunado a lo anterior, debemos rescatar que aun cuando nuestra constitución contempla el derecho de libertad de empresa, este derecho tampoco es absoluto. Muy por el contrario, es un derecho restringido que debe atender al carácter social del Estado Colombiano, y en aras de garantizar el cumplimiento cabal de los derechos fundamentales.

Así pues, al estar incentivado la operación de nuevas compañías dentro de las ZOMAC no se está cercenando la posibilidad de libre empresa y competencia. Lo que se busca es generar condiciones para que estas zonas puedan estar en condiciones de igualdad, y protección de sus derechos.

En esta misma línea, debemos recalcar que la Constitución Nacional reconoce la potestad de libre configuración del legislador en materia tributaria. Así, mediante Sentencia C -198 de 2012, la Corte Constitucional consideró que

“Atendiendo al contenido de los citados mandatos, la jurisprudencia constitucional ha dejado en claro que, en materia tributaria, la facultad de configuración legislativa, principalmente encomendada al Congreso, ‘es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador

señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en tomo a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal”

Así las cosas, nuestra carta política le ha reconocido un papel de configuración legislativa en materia tributaria a nuestro Congreso, en aras de asegurar el recaudo tributario, y, en ocasiones, fomentar ciertos sectores de la economía, o lugares del territorio nacional, como ocurre en el presente caso.

Piénsese por ejemplo en régimen de Zonas Francas que contiene nuestro Estatuto Tributario. El legislador tributario ha querido designar unas áreas geográficamente delimitadas, para que, dentro de ellas, y exclusivamente dentro de estas, se desarrollen actividades comerciales, con acceso a beneficios especiales. Esto no constituye una violación a la libertad de empresa, sino por el contrario, el incentivo a ciertos sectores de la economía o actividades, que, bajo unos niveles mínimos de inversión, se les otorgan beneficios tributarios. Mal podría argumentarse que las Zonas Francas deben declararse como inconstitucionales, por limitar los beneficios a que los operadores y usuarios de las mismas desarrollen todo su objeto social dentro del territorio definido de la zona franca.

Así por ejemplo, mediante la Sentencia C- 647 de 2002, la Corte Constitucional analizó la constitucionalidad de la ley 677 de 2001, contentivo de normas sobre tratamientos excepcionales para regímenes territoriales. En esta oportunidad, la corporación consideró que:

“El legislador goza de un amplio margen de configuración en materia económica. No obstante, en aplicación del principio de supremacía de la Constitución, para ejercer sus competencias deberá respetar los principios superiores y atender criterios de razonabilidad y proporcionalidad en las medidas que adopte. Estas son las condiciones a partir de las cuales el juez constitucional ejercerá su función como garante de la supremacía de la Carta Política, para lo cual, en casos como el que ahora ocupa la atención de la Corte, acude al juicio de igualdad. (...)

Se ha acordado modular la intensidad del juicio de igualdad, en consideración al grado de libertad de la que dispone la autoridad política. Esto significa que a mayor libertad de configuración del legislador en una materia, más flexible debe ser el control constitucional del respeto de la igualdad, y a menor margen de configuración legislativa, en la medida que la Constitución restringe tal actuación, deberá ser más estricto el control de constitucionalidad.”

Considerando que en materia tributaria la libertad de configuración es amplia, igualmente amplio debe ser el test de igualdad sobre un hecho que verse en esta materia.

Así pues, la creación de las ZOMAC, y la estipulación de un régimen tributario preferencial para las entidades que se instalen en estas zonas no viola el principio de libertad de empresa. Muy por el contrario, atiende a la libre configuración del legislador en materia tributaria. Por su parte, consideramos que la expresión “toda” precisamente lleva a garantizar que las empresas instaladas en la ZOMAC y sus actividades económicas dentro de dichas zonas, sean las beneficiarias de los incentivos.

Esto no significa que una empresa en dichas zonas no pueda hacer ventas a clientes del resto del territorio nacional o inclusive en otros mercados de la región. Permitir que el beneficio no se restrinja a una zona geográfica, por el contrario, si podría generar distorsiones y desigualdades frente a las empresas legalmente constituidas y en funcionamiento en el resto del país.

vi. CONCLUSIÓN

El ICDT considera que el aparte “toda” contenido en el artículo 237 de la ley 1819 de 2016 es **EXEQUIBLE**.

17) Artículo 300 (parcial) que modifica el artículo 869 del E.T.

i. NORMA DEMANDADA

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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

En una línea argumentativa similar a la presentada para demandar la inexequibilidad del artículo 159 de la ley 1819 de 2016 antes comentada, el actor considera que la expresión “*independientemente de cualquier intención subjetiva adicional*” resulta violatoria del debido proceso a favor del contribuyente, otorgando además poderes omnímodos a la administración tributaria para recharacterizar las operaciones del contribuyente. Para el demandante, al no tener en cuenta cualquier intención subjetiva adicional, se permitiría que la DIAN, a su libre arbitrio pueda determinar o recharacterizar una transacción.

Aparejado a lo anterior, frente a la expresión “*entre otras circunstancias*” contenido en el parágrafo 2° del artículo en mención, es de consideración del actor que esto resulta en un asalto al debido proceso del contribuyente, pues al dejar los supuestos de operación de la norma abiertos, se abre un universo inagotable de consideraciones subjetivas para que la autoridad fiscal determine cuando el negocio de un contribuyente resulta ser artificioso.

iii. CONCEPTO DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

3.1 Consideraciones frente al inciso 2° del artículo 300 de la ley 1819 de 2016.

En el texto de la demanda se parte de una interpretación que consideramos equívoca, según la cual, los funcionarios de la administración de impuestos tendrían que verificar si una transacción implica o no, una conducta abusiva, sin tener en cuenta la razonabilidad del negocio, o realidad económica del mismo.

En nuestra interpretación de las disposiciones, esta es a todas luces una interpretación que no atiende el espíritu de la ley, ni el objetivo de la misma. Para el efecto, vale la pena reconocer que el artículo 300, que modifica el artículo 869 del ET parte de la base de la prueba de un abuso tributario.

Es decir, la administración tributaria podrá recharacterizar una transacción única y exclusivamente cuando pruebe, de manera suficiente la existencia de un abuso tributario. En este contexto, es que la norma establece que, una operación constituirá abuso, cuando sea (i) un acto o negocio sin razón o propósito económico; y (ii) Dicho acto o negocio derive en un provecho tributario.

Únicamente cuando se dé cumplimiento a estos dos supuestos, es que la autoridad tributaria podrá desconocer cualquier intención subjetiva **adicional**.

Así las cosas, la redacción de la norma no implica que la DIAN no tenga que tener en cuenta la intención de las partes, ni la materialidad de la transacción. Por el contrario, no se tendrán en cuenta las intenciones subjetivas **adicionales**, una vez se hubiere demostrado que existe un abuso, y que la transacción no obedece a un propósito de negocios legítimo.

Siguiendo el ejemplo ilustrado por el demandante en su texto, este establece que la DIAN a su libre arbitrio podrá determinar que una operación de escisión constituye una compraventa. Para el efecto, parte de la falsa premisa que la administración tributaria no atenderá a **ninguna** intención subjetiva del contribuyente, lo cual resulta errado.

Como se estipuló anteriormente, la norma parte de la premisa que exista (i) un acto o negocio sin razón o propósito económico; y (ii) Dicho acto o negocio derive en un provecho tributario. En consecuencia, al evaluar la transacción de escisión pretendida, los funcionarios competentes de la autoridad tributaria sí tendrán que valorar la intención, y la materialidad de la transacción del contribuyente. Es decir, sí estarán obligados normativamente a verificar que exista una estructura de negocio material, y no aparente.

Adicionalmente, una vez verificada que una transacción no corresponde con la realidad sustancial del negocio pretendido, se debe demostrar que en utilización de dicho esquema ficticio se genera un provecho tributario para el contribuyente.

Únicamente cuando se demuestren estas dos causales, y se pruebe un abuso tributario, es que la administración de impuestos no debe tener en cuenta intenciones subjetivas adicionales. En consecuencia, la inclusión de esta disposición no implica un quebranto del debido proceso, ni un asalto a la libre determinación negocial de los contribuyentes, ni mucho menos el otorgamiento de poderes omnímodos a la administración tributaria. Implica una limitación a las excusas adicionales, o consideraciones del contribuyente para sustentar una estructura, una vez se hubiere determinado que es abusiva. En otras palabras, lo que busca esta disposición es que, cuando una conducta o transacción resulte ser abusiva, se calificará como tal, independientemente de que pueda tener alguna otra intención subjetiva adicional secundaria.

Así las cosas, retomando el ejemplo propuesto por el demandante, si un contribuyente demuestra que una transacción de escisión comprende una transacción real, con suficiente sustancia económica, y que atienda a un propósito legítimo de negocios, no habría lugar a que se cuestione su legalidad, ni los efectos tributarios que puedan derivar del mismo. Esto, por cuanto no constituiría un abuso en materia tributaria.

Hay que recordar que para la aplicación de esta norma también existe un debido proceso, que le permitirá al contribuyente explicar y argumentar en contrario, lo que le garantiza su derecho de defensa.

3.2 Consideraciones frente al párrafo 2° del artículo 300 de la ley 1819 de 2016.

Para la vista demandante, la expresión “entre otras circunstancias” del párrafo 2° del artículo 300 de la ley 1819 de 2016 resultaría en una violación al debido proceso, en la medida en que el contribuyente no sabría a qué atenerse para ser sancionado. En palabras del propio demandante, al incluir la expresión demandada, se abre la posibilidad a que los funcionarios de la DIAN examinen otras conductas o circunstancias no listadas en la norma, para efectos de categorizar o reconocer un abuso tributario.

Sobre el particular, quisiéramos rescatar en primer lugar que, aparentemente el actor considera que al igual que bajo la norma anti abuso del régimen tributario especial, los conceptos de debido proceso y taxatividad de la ley resultan ser homólogos, cuando definitivamente no lo son. El hecho que una norma no sea taxativa, no implica en sí misma una violación al debido proceso. De aceptar la tesis del demandante, estaríamos ante un sistema legal que tendría que estar

absoluta y completamente reglado y codificado para ser aplicable, con lo cual la labor del juez sería única y exclusivamente aplicar de manera automática y sin ponderación, el supuesto de la ley, a los hechos de un caso específico.

Si bien el sistema colombiano en general, y el sistema tributario en particular se fundan en los principios generales del derecho civil codificado, esto no puede ser llevado al extremo de la exégesis absoluta, pues requeriría de la codificación de todos los supuestos de hecho, para absolutamente todas las conductas, para resultar aplicable.

En consecuencia, quisiéramos llamar la atención de la Corte sobre el hecho que la taxatividad de una lista de conductas, o su ausencia no constituye en sí misma una violación al debido proceso, a la luz del derecho tributario. Sobre el debido proceso en procedimientos administrativos existe copiosa jurisprudencia de esta institución, en la cual ha reconocido que el debido proceso implica la posibilidad del ciudadano (en este caso el contribuyente) de cuestionar las actuaciones de la administración en su contra. Así por ejemplo, mediante la Sentencia C – 034 de 2014 la Corte estipuló lo siguiente:

“La jurisprudencia constitucional ha diferenciado entre las garantías previas y posteriores que implica el derecho al debido proceso en materia administrativa. Las garantías mínimas previas se relacionan con aquellas garantías mínimas que necesariamente deben cobijar la expedición y ejecución de cualquier acto o procedimiento administrativo, tales como el acceso libre y en condiciones de igualdad a la justicia, el juez natural, el derecho de defensa, la razonabilidad de los plazos y la imparcialidad, autonomía e independencia de los jueces, entre otras. De otro lado, las garantías mínimas posteriores se refieren a la posibilidad de cuestionar la validez jurídica de una decisión administrativa, mediante los recursos de la vía gubernativa y la jurisdicción contenciosa administrativa.”

Como puede apreciarse, para efectos tributarios el debido proceso no puede verse como la existencia de listas taxativas que codifiquen todas las conductas en las cuales puede incurrir un contribuyente, sino la posibilidad de conocer, interpretar, y refutar las definiciones y decisiones que otorgue una entidad del Estado.

Existiría una violación al debido proceso, si en el marco de un proceso de abuso tributario, el contribuyente no fuera notificado del mismo, si no le fuera posible aportar pruebas, o debatir la decisión que sobre el particular tome la administración tributaria.

En el caso bajo examen no existe dicha violación. De la mano con el artículo 300 de la ley 1819, que modifica el artículo 869 del ET, debe darse lectura al artículo 869-1 del ET, también modificado por la última reforma tributaria.

El artículo 869-1 precisamente regula el procedimiento especial por abuso en materia tributaria, que no se encontraba anteriormente en nuestro ordenamiento tributario. Es decir, lejos de constituir una violación al debido proceso, las nuevas disposiciones de abuso en materia tributaria se encargaron de establecer un procedimiento reglado para que el contribuyente pudiera ejercer su derecho de defensa, y pudiera controvertir las decisiones de la administración tributaria.

En consecuencia, el hecho que la norma en comentario incluya la expresión “entre otras circunstancias”, y con ello abra la posibilidad a que el funcionario fiscal evalúe otras consideraciones adicionales a las taxativamente expuestas en la ley, no constituye una violación al debido proceso, en tanto el contribuyente tiene oportunidades claras y regladas para pronunciarse sobre una decisión administrativa.

vi. CONCLUSIÓN

El ICDT considera que los apartes “independientemente de cualquier intención subjetiva adicional” contenido en el inciso 2° del artículo 300, así como de la expresión “entre otras circunstancias” establecido en el parágrafo 2° del artículo 300 de la ley 1819 de 2016, son **EXEQUIBLES**.

18) Artículo 338 (total).

i. NORMA DEMANDADA

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 34 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 pasivos inexistentes en un valor igualo 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 de 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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Según los motivos expuestos en el cuerpo de la demanda, la inclusión del delito de omisión de activos o inclusión de pasivos, implicaría para el contribuyente una violación a su derecho de no autoincriminación contenido en el artículo 33 de la Constitución Política. Para el actor, al presentar la declaración de normalización tributaria, el contribuyente estaría confesando en contra de su voluntad, y en contra del derecho fundamental a no hacerlo, la existencia de un delito del cual él mismo es el autor.

iii. CONCEPTO DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

3.1 Consideraciones sustanciales

Previo al análisis de la posible violación al principio de no autoincriminación, resulta necesario determinar los elementos típicos del nuevo delito de omisión de activos, y las causales bajo las cuales verdaderamente se materializaría el tipo penal consagrado en este artículo.

Contrario a la opinión del actor, para el ICDT, con el simple hecho de presentar la declaración de normalización, no se estaría cumpliendo con los requisitos de tipicidad de este nuevo delito, y en consecuencia, no existiría una autoincriminación.

Cómo puede apreciarse de la lectura del artículo 434 A del Código Penal, el delito de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes castiga a aquellos contribuyentes que omitan activos o presenten información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes.

Ahora bien, para efectos de que se configure el tipo penal, esta nueva norma exige que:

1. La omisión de los activos, su presentación inexacta, o la inclusión de pasivos inexistentes, se haga de manera dolosa.

2. Que la omisión de activos, o la inclusión de activos inexistentes se haga por un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes; y
3. **Que como resultado de la omisión de activos, o la inclusión de pasivos inexistentes, se afecte el impuesto sobre la renta, o el saldo a favor del impuesto.**

Adicionalmente, el párrafo 1° de este artículo estipula que 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.

Con fundamento en lo anterior, para que se materialice el tipo penal, se requiere no solamente que el contribuyente hubiere omitido los activos, o incluido los pasivos inexistentes, sino que adicionalmente, con esta inclusión hubiere afectado su impuesto sobre la renta.

Este punto específico es el que consideramos que resulta ser de mayor relevancia al momento de analizar el tipo penal frente a la declaración complementaria de normalización tributaria, y es el que escapa al demandante en su análisis.

Según lo dispuesto en el artículo 39 de la ley 1739 de 2014, que es la ley que creó el impuesto complementario de normalización tributaria, cuandoquiera que un contribuyente presente su declaración de normalización tributaria, y con ello normalice los activos omitidos, o los pasivos inexistentes, dicha variación patrimonial no afectará el impuesto sobre la renta, en el año que se declare, ni en ninguno de los anteriores.

Específicamente, el artículo 39 de la ley 1739 de 2014 establece lo siguiente:

*“Artículo 39. No habrá lugar a la comparación patrimonial ni a renta líquida gravable por concepto de declaración de activos omitidos. Los activos del contribuyente que sean objeto del impuesto complementario de normalización tributaria deberán incluirse para efectos patrimoniales en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) del año gravable en que se declare el impuesto complementario de normalización tributaria y de los años siguientes cuando haya lugar a ello y dejarán de considerarse activos omitidos. **El incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de lo dispuesto en esta norma no dará lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por***

activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios. Tampoco afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los periodos gravables anteriores.”

Cómo puede apreciarse, la misma norma tributaria estipula que los activos que se hubieren omitido, si bien deben declararse en la declaración de renta del año en el cual se normalizan, la variación patrimonial que pueda ocurrir por dicha inclusión (o exclusión) no tendrá efectos en el impuesto sobre la renta. Es decir, no se estaría afectando el impuesto sobre la renta, y con ello no se estaría materializando el tipo penal.

Con fundamento en lo anterior, no es acertada la posición del demandante cuando asevera que los contribuyentes que normalicen sus activos en el año 2017, estarían aceptando que incurren en el tipo penal. Esto, en la medida en que no estarían afectando su impuesto sobre la renta, como lo exige la norma citada. Esto implica, además, que contrario a lo que afirma el actor, el hecho generador del impuesto complementario de normalización tributaria no es idéntico al tipo penal para la configuración del delito de omisión de activos.

Para efectos de claridad, el siguiente ejemplo puede resultar ser ilustrativo. Supóngase que un contribuyente a 1 de enero de 2017 (fecha de entrada en vigor del nuevo delito), tenía activos no declarados por valor de Seis Mil Millones de Pesos COP \$6.000.000.000. Dando alcance a la obligación dispuesta en la ley 1739 de 2014, este contribuyente presenta su declaración del Impuesto a la Riqueza y su complementario de normalización tributaria en Mayo del 2017, según los plazos de declaración y presentación estipulados por el Gobierno Nacional.

En dicha declaración, el contribuyente normaliza los COP \$6.000.000.000 que tenía omitidos. Bajo la interpretación del demandante, al haber presentado esta declaración por el año 2017, y normalizado los activos, el contribuyente habría incurrido en el delito de omisión de activos y pasivos inexistentes.

No obstante, como se comentó anteriormente, consideramos que esta posición no es correcta por las siguientes razones: (i) Al haber normalizado los COP \$6.000.000.000 que tenía omitidos, al contribuyente le resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 39 de la ley 1739 de 2014, (ii) en consecuencia, no habrá lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos, con lo cual no habría lugar a que se afecte el impuesto sobre la renta.

No obstante, como lo exige la norma, en la medida en que el contribuyente normalizó los activos en el año 2017, deberá incluir dichos activos en la declaración de renta del año gravable en que se declare la normalización. En cualquier caso, esta obligación de reporte patrimonial en la declaración de renta, no da lugar al incremento del impuesto, con lo cual, nuevamente no se cumpliría con el tipo penal.

Así las cosas, el delito de omisión de activos e inclusión de pasivos inexistentes fue estructurado para aquellos casos en los que el contribuyente precisamente no se hubiere normalizado, y con ello afecte su impuesto sobre la renta.

Retomando nuestro ejemplo anterior, el tipo penal se materializaría, si el contribuyente no normaliza sus COP \$6.000.000.000 y posteriormente los incluye en la declaración de renta, en cuyo caso sí se generaría una comparación patrimonial sujeta a imposición, y consecuentemente, una variación en el impuesto sobre la renta, sujeta a penalización.

Dicha variación (y penalización), igualmente ocurriría si el contribuyente decide mantenerse omiso. En este caso, en su facultad de fiscalización la DIAN podrá determinar el mayor impuesto a cargo del contribuyente, junto con las sanciones a que hubiere lugar.

En cualquier caso, quisiéramos rescatar que, aun bajo este último escenario (i.e. la no normalización de los activos), la norma estipula que 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.

Así las cosas, y siguiendo el ejemplo ilustrativo, si el contribuyente renuente, de manera voluntaria incluye o corrige los activos omitidos, y cancela las sanciones e intereses a que hubiera lugar, habría lugar a que el tipo penal se extinga, lo que por otra vía nos llevaría al mismo resultado, esto es, que la normalización tributaria no genera la incriminación o aplicación de este nuevo delito fiscal.

En resumen, contrario a la opinión del accionante, el ICDT considera que el hecho generador de la normalización tributaria, y el tipo penal de omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes no son coincidentes. Así pues, cómo se expuso anteriormente, cuandoquiera que un contribuyente presente su declaración de normalización tributaria del año 2017, no estaría incurriendo en el tipo penal, pues no estaría afectando su impuesto sobre la renta por expresa disposición de las reglas que regulan las consecuencias de la normalización.

Al no materializarse el tipo penal, no resultaría procedente analizar si existe o no una auto incriminación. Como resulta lógico, sin que se cumpla con el tipo penal, no existiría, bajo ninguna circunstancia una autoincriminación posible.

vi. CONCLUSIÓN

El ICDT considera que el artículo 338 de la ley 1819 de 2016, que adiciona el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal, es **EXEQUIBLE**.

19) Artículo 364 (total)

i. NORMA DEMANDADA

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 (1000) 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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

El actor considera que, en la medida en que los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias (MASC), como lo son los tribunales arbitrales son medios de acceso a la justicia, la imposición de una contribución especial por pagos a las partes constituye una violación al artículo 229 de la Constitución Política, que garantiza el derecho de toda persona para acceder a la administración de justicia. Así mismo, dicha contribución resulta violatoria de la justicia, equidad y progresividad tributaria establecidos en los artículos 363 y 95.9 de la Constitución Nacional.

iii. CONCEPTO DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

3.1 Consideraciones sustanciales

En primera medida, debe rescatarse, tal y como lo hace el demandante en su exposición, que los tribunales arbitrales hacen parte de los MASC, los cuales han sido reconocidos por nuestra constitución y nuestras leyes, como parte del sistema de solución de controversias entre las partes. Para el efecto, el artículo 116 de la Constitución Nacional establece la posibilidad de que, de manera transitoria, los particulares sean investidos de la facultad de administrar justicia.

En consecuencia, los tribunales arbitrales son una de las formas que nuestra constitución ha previsto para que los ciudadanos puedan acceder a la justicia. Esto implica que, al igual que hacer nugatorio el derecho a la justicia ordinaria resulta violatorio del derecho al acceso a la justicia contenido en el artículo 116 de la Constitución Nacional, cobrar una tarifa por el acceso a los MASC es también, una forma de truncar el acceso a la justicia, y de violar el artículo 116 de la Constitución Nacional.

En esta misma línea, debemos rescatar que, conforme a la redacción actual del artículo 364 de la ley 1819 de 2016, la contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico, constituye una especie de arancel judicial.

Por medio de la Sentencia C-169 de 2014 la Corte Constitucional definió el arancel judicial como una contribución parafiscal abiertamente inconstitucional, por truncar el acceso a la justicia a quienes debe pagarla. Así, dijo la Corte:

“El arancel judicial regulado por la Ley 1653 de 2013 no es, para empezar, un impuesto. No se cobra a una generalidad o universalidad de contribuyentes indiscriminadamente, como acontece con los impuestos, sino sólo a un sector de usuarios de la administración de justicia, y eso sólo ocurre en determinados procesos y bajo ciertas condiciones. El arancel judicial tiene destinación específica a la administración de justicia, a diferencia de lo que

sucede con los impuestos nacionales, que no pueden, por regla general, tener una destinación de esa índole (CP art 359). Finalmente, el recaudo del arancel no se incorpora sino al Fondo para la Modernización, Fortalecimiento (Descongestión) y Bienestar de la Administración de Justicia, y no -como los recaudos de impuestos- a las arcas generales, como ingresos corrientes de la Nación.”

En el presente caso, la contribución claramente constituye una especie de arancel judicial, en la medida en que (i) se cobra a un sector de usuarios de la administración de justicia; (ii) se cobra solamente en determinados procesos y bajo ciertas condiciones; y (iii) tiene una destinación específica.

En esta medida, esta es una medida que hace nugatorio el acceso a uno de los MASC, que se encuentran protegidos constitucionalmente.

De otro lado, y como lo ha reconocido el propio demandante, el arancel judicial que se estableció por medio del artículo 364 de la ley 1819 de 2016, resulta violatorio de los principios de equidad y progresividad del sistema tributario.

Como se aprecia de la redacción de la norma actual, dicha contribución se cobrará sobre todos los laudos arbitrales cuyo reconocimiento económico sea superior a 73 salarios mínimos. Para el efecto, se prevé aplicar una tarifa del 2% sobre todos los pagos que se realicen a la parte vencedora en el litigio, independientemente del tipo de reconocimiento o sus montos. Esto resulta en una clara violación de las estipulaciones constitucionales. Esta fue precisamente la posición de la Corte Constitucional al declarar la inexecutable de la ley 1653 de 2013, por medio de la cual se creaba un arancel judicial.

En esta providencia, la Corte Constitucional consideró que:

“El arancel judicial introduce un sacrificio en el principio de equidad por tres razones, que la Sala primero enunciará y después desarrollará brevemente. Uno, porque el valor o monto a pagar por concepto de arancel no se determina con arreglo a criterios que consulten la capacidad de pago, y por lo mismo la cuantía de la detracción podría incluso ser superior a la capacidad de pago del contribuyente. Dos, debido a que, eso mismo, puede considerarse como una falta de previsión de garantías tributarias contra la confiscación. Tres, porque puede convertirse en una exacción desigual para sujetos con la misma capacidad de pago. Los elementos del arancel judicial suponen una franca restricción al principio de equidad (CP arts 95-9 y 363), en la medida en que gravan una realidad que no consulta la capacidad de pago del contribuyente, no establecen dispositivos para evitar escenarios

confiscatorios, e introducen un trato desigual e injustificado entre sujetos con la misma capacidad contributiva, y en iguales circunstancias fácticas”.

Pues bien, para el ICDT el artículo 364 de la ley 1819 de 2016 contiene los mismos elementos esenciales que en su momento tuvo la ley 1653 de 2013, hoy derogada. Constituye un arancel judicial que no atiende la capacidad contributiva de los agentes, y de ahí que se genere una transgresión de los artículos 95-9 y 363 de nuestra carta política.

Adicionalmente, como si esta transgresión no fuera suficiente, debemos reiterar que la imposición de una contribución de laudos arbitrales a título de arancel judicial también contraviene el derecho de acceso a la justicia dispuesto en el artículo 116 de la Constitución Nacional.

En la medida en que los tribunales arbitrales hacen parte de los MASC, y estos últimos han sido reconocidos como uno de los mecanismos de administración de justicia, la imposición de la contribución especial para laudos arbitrales cumple con todos los requisitos para configurarse como un arancel judicial.

Siendo que este arancel judicial trunca el acceso a la justicia, y además, viola el principio de equidad y progresividad constitucionales, resulta obligada su declaratoria de inconstitucionalidad.

Sin perjuicio de que consideramos que los argumentos antes descritos son suficientes para declarar la inexecutable de la norma demandada, además cabría el argumento según el cual esta contribución no tiene una contraprestación correlativa y por tanto, se debe considerar como un impuesto. En consecuencia, también sería violatorio del artículo 359 de la Constitución Política, que prohíbe los impuestos con destinación específica.

iv. CONCLUSIÓN

El ICDT considera que el artículo 364 de la ley 1819 de 2016 es claramente **INEXEQUIBLE**, por constituir un “arancel judicial”, violatorio del artículo 229 de la Constitución Nacional.

20) Artículo 366 (total)

i. NORMA DEMANDADA

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).

<u>Concepto</u>	<u>Número de parámetros a auditar</u>		
	<u>1 a 10</u>	<u>11 a 20</u>	<u>21 a 30*</u>
<u>No. de días para liquidación de honorario de auditor líder (tarifa diaria 1 SMMLV)</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>6</u>
<u>No. de días para liquidación de honorarios de auditor asistente (tarifa diaria 0,5 SMMLV)</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>6</u>
<u>No. de días para liquidación de viáticos por auditor (tarifa vigente IDEAM)</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
<u>Costo técnico administrativo</u>	<u>20% sobre el total de honorarios y viáticos</u>	<u>20% sobre el total de honorarios y viáticos</u>	<u>20% sobre el total de honorarios y viáticos</u>

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.

ii. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Para el demandante, la determinación del cobro de los servicios de acreditación y autorización prestados por el IDEAM establecida en el artículo 366 de la ley 1819 de 2016 resulta violatoria del principio de unidad de materia contenido en el artículo 158 de la Carta Política.

El actor manifiesta que la ley 1819 de 2016 es una norma referida a temas tributarios, dentro de la cual se estipulan la creación, modificación o supresión de impuestos, tasas y contribuciones. En esta medida, la forma como el IDEAM cobrará sus servicios no atiende a la materia tributaria, y no tiene una conexidad temática, causal teleológica o sistemática con esta última. En la medida en que esta determinación de la forma de pago hace parte de un tópico extra tributario, debería declararse su inexequibilidad.

iii. CONCEPTO DEL INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

3.1 Consideraciones sustanciales

De acuerdo con la argumentación presentada por el demandante, este asume sin proveer evidencia suficiente, que el cobro de los servicios del IDEAM, riñen con la temática tributaria, y violan el principio de unidad de materia. Para el efecto, el actor asevera que el cobro de los servicios del IDEAM no constituyen un impuesto, una tasa, ni una contribución, con lo cual no estaría relacionada con la temática tributaria.

Pues bien, compartimos la posición que este cobro de servicios no constituye un impuesto, ni una contribución fiscal. No obstante, para el ICDT sí se trata de un tributo que correspondería a una tasa. En consecuencia, en la medida en que las tasas sí están íntimamente ligadas con la temática tributaria, no se violaría la unidad de materia. Lo anterior por cuanto es una carga de carácter obligatorio, que aplica a todos los usuarios de los servicios del IDEAM y que se constituyen como una contraprestación por un servicio, en este caso, de una entidad del Estado.

En copiosa jurisprudencia, la Corte Constitucional se ha ocupado de establecer que las tasas son una de las formas de imposición tributaria. Para el efecto, entre otras, mediante la sentencia C- 528 de 2013 la Corte Constitucional estipuló que las tasas son contraprestaciones que deben ser pagadas por los contribuyentes, por un servicio que les preste directamente el Estado Colombiano. Específicamente, el raciocinio de la sala plena de la Corte Constitucional fue la siguiente:

“Constituyen características de las tasas: la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; el cobro nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, o autorizar el uso de un bien de dominio público; la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; los valores que se establezcan como obligación tributaria han de excluir la utilidad que se deriva del uso de dicho bien o servicio; aun cuando el pago

de las tasas resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento se torna obligatorio cuando el contribuyente provoca su prestación, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado; y el pago de estos tributos es, por lo general, proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo tarifas diferenciales.”

Cómo puede apreciarse, la forma de determinación de cobro por los servicios del IDEAM constituyen la regulación de una tasa, por cuanto establece el método para determinar la remuneración a la que tiene derecho una entidad del Estado Colombiano, por la prestación de un servicio (i.e. servicio de acreditación).

Es importante mencionar que la ley 1819 de 2016 no establece el servicio de acreditación ante el IDEAM. Este servicio de acreditación se encuentra regulada por el Decreto 1600 de 1994, 1076 de 2015 y las Resoluciones vigentes expedidas por el IDEAM en materia de acreditación (Resolución 0268 de 2015, Resolución No. 0176 de 2003, Resolución No. 0166 de 2006 y Resolución No. 1754 de 2009). El artículo 366 de la ley 1819 de 2016 se encarga de establecer el cobro de una contraprestación económica por la prestación de estos servicios de acreditación.

Así las cosas, para el ICDT el artículo 366 en comento sí está íntimamente ligado a la temática tributaria, en la medida en que regula el cobro de una tasa parafiscal a cargo y con destino al IDEAM. Cómo se estipuló en reiteradas oportunidades, la naturaleza de las tasas implica el pago de una contraprestación por un servicio prestado de manera directa al contribuyente por parte del Estado.

En el presente caso, el contribuyente obtiene un servicio de acreditación por parte del IDEAM (i.e. contraprestación directa), frente a la cual se establece un cobro, cuyo único objetivo es cubrir los costos y gastos en que tiene que incurrir la entidad para la prestación del servicio.

iv. CONCLUSIÓN

El ICDT considera que el artículo 366 de la ley 1819 de 2016 debe considerarse **EXEQUIBLE**.

CONCLUSIONES FINALES

Con fundamento en las consideraciones expuestas anteriormente, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que se debe:

1. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** relacionado con los apartes demandados del artículo 6 de la Ley 1819 de 2016.
2. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** de los apartes demandados del artículo 7 de la Ley 1819 de 2016.
3. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** de los apartes demandados de los artículos 22 y 34 de la Ley 1819 de 2016.
4. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** del aparte “En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa”.
5. Declarar que el artículo 46 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**.
6. Declarar que la expresión “no obligados a llevar contabilidad” incluida en el artículo 55 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**. Esta norma, a su vez, debe integrarse con el numeral 5 del artículo 53 de la misma Ley en cuanto prescribe que “el costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero”, frase que también debe ser declarada **INEXEQUIBLE**.
7. Declarar el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**.
8. Declarar la expresión “el monto máximo a deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados” incluida en el artículo 63 numeral 1 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**.
9. Declarar el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016 es **INEXEQUIBLE**.
10. Declarar el aparte demandado del artículo 100 de la Ley 1819 de 2016 **INEXEQUIBLE**.
11. Declarar la **INEXEQUIBILIDAD** de los párrafos 2 y 4 del artículo 101 de la Ley 1819 de 2016.
12. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** de la expresión “ring fencing” del artículo 109 de la Ley 1819 de 2016 siempre y cuando se entienda que esa expresión tiene la definición que se incluye antes del paréntesis.
13. Declarar los apartes del artículo 136 de la Ley 1819 de 2016 **EXEQUIBLES**.
14. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** de los apartes demandados del artículo 139 de la Ley 1819 de 2016.

15. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** del inciso 1°, así como el numeral 3° del artículo 159 de la Ley 1819 de 2016.
16. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** del aparte “toda” contenido en el artículo 237 de la Ley 1819 de 2016.
17. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** del aparte “independientemente de cualquier intención subjetiva adicional” contenido en el inciso 2° del artículo 300, así como de la expresión “entre otras circunstancias” establecido en el párrafo 2° del artículo 300 de la Ley 1819 de 2016.
18. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** del artículo 338 de la Ley 1819 de 2016, que adiciona el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal.
19. Declarar la **INEXEQUIBILIDAD** del artículo 364 de la Ley 1819 de 2016, por constituir un “arancel judicial”, violatorio del artículo 229 de la Constitución Nacional.
20. Declarar la **EXEQUIBILIDAD** del artículo 366 de la Ley 1819 de 2016.

De los Honorables Magistrados, con toda atención,

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Juan Guillermo Ruiz Hurtado

Presidente ICDT

Nota del editor: El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-002 del 31 de enero de 2018**, por medio del cual se resolvió:

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.

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.

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.