



## BOLETÍN TRIBUTARIO - 017/18

### JURISPRUDENCIA CORTE CONSTITUCIONAL

LA CORTE CONSTITUCIONAL ESTABLECIÓ QUE LA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DESCONOCER LOS DEDUCIBLES DE EXPENSAS PROVENIENTES DE CONDUCTAS TÍPICAS, NO SE APLICABA DE MANERA AUTOMÁTICA, PUESTO QUE DEBÍA SER PRODUCTO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO, QUE REGULABA EL ESTATUTO TRIBUTARIO. ASÍ MISMO, DETERMINÓ QUE 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), CONFIGURAN UNA TASA, POR LO CUAL NO HAY DESCONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA

Nos permitimos informar que la Corte Constitucional emitió el [Comunicado de Prensa No. 03 del 31 de enero de 2018](#), por medio del cual da a conocer las decisiones adoptadas frente al tema expuesto:

*“Primero.- LEVANTAR la suspensión de términos ordenada en el Auto 305 de junio 21 de 2017.*

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

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

*Cuarto.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras*



*disposiciones”, por el cargo formulado en la demanda, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2.9.6 de la parte considerativa”.*

La Corte fundamentó su determinación en:

*“Dado el alto número de disposiciones demandadas, luego de su identificación, agrupación, transcripción y resalto de los apartes que se cuestionaron, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial 50.101 de diciembre 29 de 2016, el estudio de constitucionalidad se abordó de conformidad con el siguiente orden expositivo: (i) se presentaron los cargos formulados por el demandante y por la coadyuvante; (ii) se hizo referencia a los conceptos de los diferentes intervinientes en el proceso; (iii) se refirió la intervención del Ministerio Público; (iv) se valoró la aptitud de los cargos formulados y, solo respecto de aquellos que superaron este examen, finalmente; (v) se plantearon los problemas jurídicos que suponía el estudio de la respectiva disposición y se realizó el examen de constitucionalidad pertinente.*

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

*“(i) determinar cuál es el criterio de comparación (‘patrón de igualdad’ o tertium comparationis), pues antes de conocer si se trata de supuestos iguales o diferentes en primer lugar debe conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza; (ii) debe definir si desde la perspectiva fáctica y jurídica existe tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles y, (iii) debe averiguar si el tratamiento distinto está constitucionalmente justificado, eso es, si las situaciones objeto de comparación, desde la Constitución, ameritan un trato diferente o deben ser tratadas en forma igual” (en idéntico sentido, las sentencias C-826 de 2008, C-886 de 2010 y C-240 de 2014).*

*Para el análisis de aptitud de los cargos que plantearon un presunto desconocimiento de los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria, según la jurisprudencia constitucional, el juzgamiento de estas disposiciones no se puede realizar de manera aislada, en la medida en que “estos principios se predicán del*



sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular” (en igual sentido, las sentencias C-409 de 1996, C-664 de 2009 y C-743 de 2015). Por tanto, según esta, el control de una disposición singular y concreta solo procede cuando de conservarse la norma en el ordenamiento se “aporta al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad” (Sentencia C-333 de 1993), carga de demostración que, por lo menos, prima facie, consideró la Corte, le corresponde al demandante.

El primer grupo de disposiciones que fue objeto de análisis fue el de los artículos 6, 7, 37 y 55 de la Ley 1819 de 2016, al haberse formulado argumentos por presuntas violaciones a los principios de igualdad (artículos 6 y 7), igualdad y equidad (artículo 37), e igualdad y equidad tributaria (artículo 55).

Con relación a los **artículos 6 y 7**, consideró la Corte que no se cumplió con la primera carga argumentativa, desarrollada por la jurisprudencia constitucional, en asuntos que involucran la afectación del principio de igualdad, relativo a determinar cuál es el criterio de comparación o "patrón de igualdad" para valorar el posible desconocimiento de este principio por las disposiciones acusadas. Igualmente, se indicó que los cargos contra ambas disposiciones no cumplían el requisito especificidad que se derivaba del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991. Finalmente, en relación con el artículo 7, la Corte también descartó la existencia de un cargo en relación con el presunto desconocimiento del artículo 9 de la Constitución, al haberse simplemente planteado su desconocimiento, sin que existiera una fundamentación que cumpliera las cargas de que trata el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991.

Acerca del **artículo 37**, la Corte consideró que no se cumplía con la carga de especificidad, en la medida en que se presentaron razones indeterminadas acerca de cuáles eran los sujetos o tipos de sociedad objeto del juicio de igualdad. Finalmente, el actor, a pesar de señalar que se presentaba un presunto desconocimiento del principio de equidad, no desarrolló el cargo de inconstitucionalidad.

Con relación al **artículo 55**, consideró la Corte que el actor no cumplió con la carga de certeza que se deriva del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, al presentar una apreciación subjetiva acerca del desconocimiento de los principios de igualdad y equidad tributaria y, por tanto, de conveniencia y oportunidad, más que de constitucionalidad.

El segundo grupo de disposiciones que fue objeto de análisis correspondió al de los **artículos 46, 63, 70, 136 y 139** de la Ley 1819 de 2016, al haberse señalado el presunto desconocimiento a los principios de equidad, justicia distributiva y progresividad. En relación con este grupo de disposiciones, la Corte Constitucional consideró que el demandante no cumplió con la carga de demostrar el carácter sistémico de la afectación de estos principios por cada una de las disposiciones individualmente consideradas. Esto es, no se presentaron razones prima facie para fundamentar que tales disposiciones aportaban una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad al Sistema Tributario. Adicionalmente, en relación con el



*artículo 46, el presunto cargo por igualdad que se planteó en realidad supuso uno por omisión legislativa relativa, el cual no cumplió con las cargas mínimas que ha desarrollado la jurisprudencia (en particular, se hizo referencia a lo dispuesto en las sentencias C-1009 de 2005 y C-460 de 2011). En relación con el artículo 70, si bien se indicó en la demanda que esta disposición era contraria al principio de buena fe, la totalidad de la argumentación se restringió a reiterar los fundamentos por violación del principio de igualdad; en consecuencia, se concluyó que el cargo no fue objeto de planteamiento en la demanda. Finalmente, en relación con el artículo 136, el demandante igualmente indicó que la disposición era contraria al principio de buena fe, sin embargo no se acreditó el cumplimiento de los requisitos de especificidad, claridad y suficiencia que se derivan de lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991.*

*El tercer grupo de disposiciones que fue objeto de análisis comprendió los artículos **100, 159, 237 y 300** de la Ley 1819 de 2016, al haberse planteado, respecto de todos ellos, un argumento común relativo al presunto desconocimiento del principio de libertad de empresa.*

*Con relación al **artículo 100** también se plantearon razones acerca del presunto desconocimiento del principio de buena fe. Con relación al argumento del presunto desconocimiento del principio de libertad de empresa, la Corte consideró que no se cumplió con la carga de certeza, pues se atribuyeron a la disposición efectos que objetivamente no podrían derivarse de ella. Con relación a los argumentos por el presunto desconocimiento del principio de buena fe, se señaló que el demandante partió de una consideración subjetiva, según el cual el legislador debía considerar que el cambio en la composición accionaria era producto de una defraudación, razón por la cual concluyó que el cargo tenía una formulación incierta.*

*Con respecto del **artículo 159** también se plantearon razones acerca del presunto desconocimiento de los principios de buena fe y debido proceso, así como razones acerca de la falta de certeza del tributo. La Corte Constitucional consideró que los cargos contra el inciso 1° de la disposición carecían de certeza, en la medida en que las razones presentadas correspondían a apreciaciones subjetivas, las cuales no era posible, razonablemente, derivar del apartado demandado, al no poderse inferir que la disposición contemplara sanción alguna. Con relación al apartado demandado del numeral 3, consideró que no se satisfacía con la carga de pertinencia, pues la inferencia que planteó el demandante no se desprendía, de manera lógica y necesaria, del contenido normativo del numeral.*

*En cuanto al **artículo 237**, consideró la Corte, por una parte, que la presunta afectación a la libertad de empresa no se derivaba, de manera directa, de una contradicción con la disposición que consagra el derecho sino de una conjetura, que fundamentó en una presunta discriminación negativa. Por esta razón, aunque el cargo se planteó como un presunto desconocimiento de la libertad de empresa, infirió la Corte que se trataba de uno por un presunto desconocimiento del principio de*



*igualdad, respecto del cual el actor no cumplió con la carga argumentativa mínima de indicar cuál era el criterio de comparación o "patrón de igualdad" para valorar el posible desconocimiento de este principio por la disposición demandada.*

*Con relación al **artículo 300** también se plantearon razones acerca del presunto desconocimiento del principio del debido proceso. La Corte consideró que los cargos carecían de certeza, pues la interpretación que efectuó el demandante correspondía a una conjetura, dado que del aparte demandado no se deducía de qué forma la DIAN podía utilizar la facultad de determinación del acto o negocio jurídico, con desconocimiento del derecho al debido proceso. Finalmente, en relación con los cargos planteados, en relación con el párrafo segundo de la disposición, consideró la Corte que no se había satisfecho la carga de suficiencia, pues no era posible derivar del artículo 29 constitucional que el hecho de que una disposición de orden legal estableciera un listado de conductas numerus apertus, desconociera esta garantía.*

*El análisis que efectuó la Corte Constitucional, respecto de las restantes disposiciones fue el siguiente:*

*Con relación al **artículo 338**, concluyó que el cargo, por el presunto desconocimiento del principio de no autoincriminación carecía de certeza y pertinencia. Para la Corte, el posible desconocimiento del principio no se derivaba de la disposición; por el contrario, en los términos del párrafo del artículo demandado, el hecho de realizar la declaración extinguía la acción penal. Finalmente, señaló la Corte que, tal como se planteó en la demanda, en caso de que existiera una contradicción, esta sería de carácter legal y no de relevancia constitucional.*

*En cuanto al **artículo 364**, consideró la Corte que el cargo carecía de certeza, en la medida en que la posible barrera de acceso a la justicia arbitral se debía, más, a una conjetura del demandante que a una consecuencia de la disposición que, per se, afectara su constitucionalidad. Con relación al presunto cargo por desconocimiento del principio de igualdad, el demandante no satisfizo las cargas mínimas para un cargo de este carácter, de allí que se considerara inexistente. Finalmente, con relación al cargo por el presunto desconocimiento del principio de progresividad tributaria, el actor no demostró la afectación que esta disposición particular pudiera implicar para el sistema tributario, en general.*

*Con respecto al **artículo 101**, consideró la Corte que el cargo por el presunto desconocimiento del principio de confianza legítima carecía de pertinencia. Para la Corte, el presunto cambio en los compromisos adquiridos con los inversionistas carecía de relevancia constitucional, al consistir en un argumento de conveniencia, más que uno de constitucionalidad. Finalmente, en cuanto a la presunta afectación del principio de igualdad, el demandante no satisfizo los requisitos exigidos por la jurisprudencia constitucional para proponer un cargo de este carácter.*



Con relación al **artículo 109**, la presunta vulneración al principio de legalidad tributaria careció de pertinencia, pues el artículo 338 de la Constitución hace referencia a los elementos esenciales del tributo y el artículo 109 de la Ley 1819 de 2016 regula lo relacionado con las Jurisdicciones no Cooperantes, de Baja o Nula imposición y Regímenes Tributarios Preferenciales. En este orden de ideas, no puede establecerse una contradicción entre la disposición constitucional y la expresión que se demanda. De otra parte, en relación con el presunto desconocimiento de la expresión demandada, de lo dispuesto por el artículo 10 de la Constitución, según el cual, “El castellano es el idioma oficial de Colombia”, consideró la Corte que el cargo carecía de certeza, en la medida en que, la disposición, de manera previa a la locución en inglés, le otorgaba un sentido concreto en idioma castellano.

En cuanto al **artículo 22**, los cargos por el presunto desconocimiento de los principios de legalidad, equidad tributaria y confianza legítima, la Corte consideró que carecieron de especificidad y certeza. De un lado, la presunta violación del principio de legalidad tributaria, como consecuencia de la remisión que esta disposición realizaba a las NIIF, no se derivaba del texto acusado, por dos razones: en primer lugar, el artículo hizo una remisión a los marcos técnicos normativos contables en Colombia, y no a las NIIF; en segundo lugar, la remisión a estas normas contables, en la disposición, se hizo de manera subsidiaria, es decir, por remisión expresa de la ley tributaria, o en aquellos casos en que no estuviese regulada la materia. Con relación al argumento por el presunto desconocimiento del principio de equidad tributaria, al no brindarse un tratamiento igual a personas que no se encontraran en una idéntica situación, de la argumentación que planteó el demandante, consideró la Corte que no era posible inferir cuáles eran los grupos susceptibles de comparación, como tampoco era posible inferirla de la disposición. Por tanto, concluyó la Corte que este cargo carecía de certeza. Finalmente, consideró la Corte que el cargo por el presunto desconocimiento del principio de confianza legítima, al no considerar lo dispuesto por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, carecía de pertinencia; para la Corte, se trataba de un argumento de orden legal, no de carácter constitucional, así como el recurso al concepto del Consejo Técnico de Contaduría Pública.

Con relación al **artículo 34**, concluyó la Corte que los argumentos de inconstitucionalidad en contra de la expresión demandada, por la presunta vulneración del principio de legalidad, eran idénticos a los que fueron planteados en contra del artículo 22. Por tanto, el cargo no se consideró como apto, puesto que, de la expresión acusada no era posible inferir que el Legislador hubiese atribuido la potestad tributaria a un organismo internacional. En consecuencia, concluyó la Corte que el cargo se fundamentó en un argumento incierto, ya que se trataba de una apreciación subjetiva que no se derivaba del precepto acusado.

En cuanto al **artículo 366**, la Corte Constitucional declaró su exequibilidad al considerar que la disposición regulaba una tasa. Por tanto, su contenido no era ajeno a la materia tributaria objeto de la Ley 1819 de 2016. Se indicó que el hecho



*generador de la tasa correspondía al cobro de los servicios de acreditación y autorización prestados por el IDEAM, es decir que se enmarcaba dentro de la condición de “servicio público o beneficio particular al contribuyente”. Igualmente, se indicó que la tasa tenía un carácter retributivo, al indicar la disposición que, “los valores por concepto de cobro de los servicios serán utilizados para sufragar los costos de evaluación y seguimiento en que deba incurrir el Instituto para la prestación de estos servicios”. Finalmente, se señaló que el cobro era relativo, únicamente, a la persona que solicitaba los servicios de acreditación y autorización.*

*Por último, con relación al **artículo 62**, consideró la Corte Constitucional que la disposición era exequible. En primer lugar, indicó que la facultad de desconocer los deducibles de expensas provenientes de conductas típicas no se aplicaba de manera automática, pues debía ser producto del procedimiento administrativo de determinación del impuesto, que regulaba el Estatuto Tributario. En consecuencia, para la Corte, la potestad que otorgó el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 a la Administración Tributaria no podía considerarse de manera aislada y desprovista de las garantías propias del debido proceso. Su ejercicio, para la Corte, supone el agotamiento de las diferentes etapas de un procedimiento administrativo con plenas garantías, de tal manera que el contribuyente pueda controvertir, presentar y solicitar pruebas, e incluso recurrir la decisión de la Administración. Así las cosas, no se infiere, tal y como lo señala la parte demandante, que la potestad sea incompatible con el postulado del debido proceso y presunción de inocencia que estatuye la Constitución Política. Finalmente, precisó la Corte que la disposición no restringía la competencia de la autoridad penal, pues la actuación que realiza la Administración Tributaria era eminentemente de carácter administrativo y no de carácter judicial-penal. De ello se sigue que la decisión que adopte la DIAN, luego de finalizar el procedimiento administrativo de determinación del tributo, no tenía ningún efecto sobre la calificación de la conducta en el proceso penal”. (EXPEDIENTE D-11908 - SENTENCIA C-002/18 - Enero 31 - M.P. Carlos Bernal Pulido).*

SÍGUENOS EN [TWITTER](#)

FAO

06 de febrero de 2018