

Conceptos del ICDT

para la Corte Constitucional



Conceptos
del ICDT
para la Corte
Constitucional



TEMA

Tarifa del Impuesto sobre las Ventas e Impuesto sobre la Gasolina y el ACPM (IVA)

Subtema: Capacidad contributiva del contribuyente – Principio democrático de legalidad - Publicidad de las normas tributarias

LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG
Ponente del concepto

Ref.: Expediente No. 11926. Norma acusada: Ley 1819 de 2016 artículos 184, 185 (parcial), 218 y 219. Actor: Felipe Andrés Moreno Henao. Concepto del 17 de marzo de 2017.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la amable invitación formulada por esa Corporación para rendir concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con Oficio No. 776 del 27 de febrero de 2017, transcribimos a continuación el concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO - ICDT**, el cual fue aprobado por parte del Consejo Directivo el día 17 de marzo del presente año.

En la elaboración del presente actuó como ponente el doctor **LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG**, quien manifestó no tener inhabilidades o impedimentos respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la citada reunión, doctores Juan Guillermo Ruiz Hurtado, Benjamín Cubides Pinto, Ruth Yamile Salcedo Younes, Jesús Orlando Corredor Alejo, Gustavo Adolfo Lorenzo Ortiz, Gustavo Pardo Ardila, Catalina Hoyos Jiménez, Eleonora Lozano Rodríguez, Ramiro Ignacio Araujo Segovia y Silvia Paula González Anzola en donde actuó como Secretario Guillermo Antonio Suárez Casallas.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

En este punto conviene recordar, así mismo, que el Instituto, a la luz de su objeto estatutario y de su condición de entidad académica, entiende que se trata de una generosa y obligante *invitación* para opinar, a fin de contribuir, en materia

puramente doctrinaria y conceptual, con los mayores elementos de juicio para la formación por parte del juzgador, de una correcta decisión que es la tarea que le compete a esa alta Corporación de Justicia; de esta forma, el ICDT no es parte interviniente, ni impugnadora o coadyuvante, dentro del escenario propio del proceso incoado mediante el ejercicio de la acción de inconstitucionalidad, que ahora ocupa su atención.

En consecuencia, el examen de constitucionalidad de las normas demandadas de la Ley 1819 de 2016, sobre la base de la demanda radicada bajo el número D – 11926, se desarrolla en los siguientes términos:

1. Normas acusadas

El demandante acusa los artículos 184, 185 (dice el libelista que “parcial”, pero no señala los textos que pretende impugnar; antes por el contrario, al transcribir las normas demandadas, incluye la totalidad del texto del artículo 185), 218 y 219 de la Ley 1819 de 2016, con el ánimo de que esa Corte las retire del ordenamiento jurídico por infringir las normas superiores.

El texto de los artículos demandados de la Ley 1819 de 2016, dice:

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

CONGRESO DE LA REPÚBLICA

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 184. Modifíquese el artículo 468 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 468. Tarifa general del impuesto sobre las ventas. La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del diecinueve por ciento (19%) salvo las excepciones contempladas en este título.

A partir del año gravable 2017, del recaudo del impuesto sobre las ventas un (1) punto se destinará así:

a) 0.5 puntos se destinarán a la financiación del aseguramiento en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud.

b) 0.5 puntos se destinarán a la financiación de la educación. El cuarenta por ciento (40%) de este recaudo se destinará a la financiación de la Educación Superior Pública.

Parágrafo 1. Los directorios telefónicos quedarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre las ventas, únicamente cuando se transfieran a título oneroso.

Artículo 185. Modifíquese el artículo 468-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 468-1. Bienes gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%). Los siguientes bienes están gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%):

09.01	Café, incluso tostado o descafeinado, cáscara y cascarilla de café, sucedáneos del café que contengan café en cualquier proporción, excepto el de la subpartida 09.01.11
10.01	Trigo y morcajo (tranquillón), excepto el utilizado para la siembra.
10.02.90.00.00	Centeno.
10.04.90.00.00	Avena.
10.05.90	Maíz para uso industrial.
10.06	Arroz para uso industrial.
10.07.90.00.00	Sorgo de grano.
10.08	Alforfón, mijo y alpiste, los demás cereales.
11.01.00.00.00	Harina de trigo o de morcajo (tranquillón)
11.02	Harina de cereales, excepto de trigo o de morcajo (tranquillón)
11.04.12.00.00	Granos aplastados o en copos de avena
12.01.90.00.00	Habas de soya.
12.07.10.90.00	Nuez y almendra de palma.
12.07.29.00.00	Semillas de algodón.
12.07.99.99.00	Fruto de palma de aceite
12.08	Harina de semillas o de frutos oleaginosos, excepto la harina de mostaza.
15.07.10.00.00	Aceite en bruto de soya
15.11.10.00.00	Aceite en bruto de palma
15.12.11.10.00	Aceite en bruto de girasol
15.12.21.00.00	Aceite en bruto de algodón
15.13.21.10.00	Aceite en bruto de almendra de palma

15.14.11.00.00	Aceite en bruto de colza
15.15.21.00.00	Aceite en bruto de maíz
16.01	Únicamente el salchichón y la butifarra
16.02	Únicamente la mortadela
17.01	Azúcar de caña o de remolacha y sacarosa químicamente pura, en estado sólido, excepto la de la subpartida 17.01.13.00.00
17.03	Melaza procedente de la extracción o del refinado de la azúcar.
18.06.32.00.90	Chocolate de mesa.
19.02.11.00.00	Pastas alimenticias sin cocer, rellenar ni preparar de otra forma que contengan huevo.
19.02.19.00.00	Las demás pastas alimenticias sin cocer, rellenar, ni preparar de otra forma.
19.05	Únicamente los productos de panadería a base de sagú, yuca y achira
21.01.11.00	Extractos, esencias y concentrados de café.
21.06.90.61.00	Preparaciones edulcorantes a base de estevia y otros de origen natural.
21.06.90.69.00	Preparaciones edulcorantes a base de sustancias sintéticas o artificiales.
23.01	Harina, polvo y pellets, de carne, despojos, pescados o de crustáceos, moluscos o demás invertebrados acuáticos, impropios para la alimentación humana, chicharrones.
23.02	Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos de los cereales o de las leguminosas incluso en pellets.
23.03	Residuos de la industria del almidón y residuos similares, pulpa de remolacha, bagazo de caña de azúcar y demás desperdicios de la industria azucarera, heces y desperdicios de cervecería o de destilería, incluso en pellets.
23.04	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite desoja (soya), incluso molidos o en pellets.
23.05	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción del aceite de maní cacahuete, cacahuete), incluso molidos o en pellets.
23.06	Tortas y demás residuos sólidos de la extracción de grasas o aceites vegetales, incluso molidos o en pellets, excepto los de las partidas 23.04 o 23.05.
23.08	Materias vegetales y desperdicios vegetales, residuos y subproductos vegetales, incluso en pellets, de los tipos utilizados para la alimentación de los animales, no expresados ni comprendidos en otra parte.
23.09	Reparaciones de los tipos utilizados para la alimentación de los animales.
44.03	Madera en bruto, incluso descortezada, desalburada o escuadrada.
52.01	Algodón sin cardar ni peinar

73.11.00.10.00	Recipientes para gas comprimido o licuado, de fundición, hierro o acero, sin soldadura, componentes del plan de gas vehicular.
82.01	Layas, palas, azadas, picos, binaderas, horcas de labranza, rastrillos y raederas, hachas, rocinos y herramientas similares con filo, tijeras de podar de cualquier tipo, hoces y guadañas, cuchillos para heno o para paja, cizallas para setos, cuñas y demás.
82.08.40.00.00	Cuchillas y hojas cortantes para máquinas agrícolas, hortícolas o forestales.
84.09.91.60.00	Carburadores y sus partes (repuestos) componentes del plan de gas vehicular.
84.09.91.91.00	Equipo para la conversión del sistema de alimentación de combustible para vehículos automóviles a uso dual (gas/gasolina) componentes del plan de gas vehicular.
84.09.91.99.00	Repuestos para kits del plan de gas vehicular.
84.14.80.22.00	Compresores componentes del plan de gas vehicular.
84.14.90.10.00	Partes de compresores (repuestos) componentes del plan de gas vehicular.
84.19.31.00.00	Secadores para productos agrícolas
84.19.50.10.00	Intercambiadores de calor; pasterizadores
84.24.82.90.00	Fumigadoras para uso agrícola
84.29.51.00.00	Cargador frontal
84.32	Máquinas, aparatos y artefactos agrícolas, hortícolas o silvícolas, para la preparación o el trabajo del suelo o para el cultivo.
84.34	Únicamente máquinas de ordeñar y sus partes.
84.36.21.00.00	Incubadoras y criadoras.
84.36.29	Las demás máquinas y aparatos para la avicultura.
84.36.91.00.00	Partes de máquinas o aparatos para la avicultura.
84.38.80.10.00	Descascarilladoras y despulpadoras de café
85.01	Motores y generadores eléctricos para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas eléctricas y bicicletas eléctricas.
85.07	Acumuladores eléctricos, incluidos sus separadores, aunque sean cuadrados o rectangulares para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas eléctricas y bicicletas eléctricas.
85.04	Cargadores de baterías de vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables, motocicletas eléctricas y bicicletas eléctricas incluso aquéllos que vienen incluidos en los vehículos, los de carga rápida (electrolineras) y los de recarga domiciliaria.
85.04	Inversores de carga eléctrica para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables.
87.02	Vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para el transporte de 10 o más personas, incluido el conductor.

87.03	Vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables concebidos principalmente para el transporte de personas (excepto la partida 87.02), incluidos los vehículos de tipo familiar ("break" o station wagon) y los de carreras.
87.04	Vehículos automóviles eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para el transporte de mercancías.
87.05	Vehículos automóviles eléctricos, híbridos e híbridos enchufables para usos especiales excepto los concebidos principalmente para el transporte de personas o mercancías.
87.06	Chasis de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, únicamente para los de transporte público.
87.07	Carrocerías de vehículos automotores eléctricos de las partidas 87.02 y 87.03, incluidas las cabinas, únicamente para los de transporte público.
87.11	Motocicletas eléctricas (incluidos los ciclomotores).
87.12	Bicicletas eléctricas (incluidos los triciclos de reparto). Bicicletas y demás velocípedos incluidos los triciclos de reparto), sin motor cuyo valor no exceda los 50 UVT.
89.01	Transbordadores, cargueros, gabarras (barcazas) y barcos similares para transporte de personas o mercancías.
89.04	Remolcadores y barcos empujadores.
89.06.90	Los demás barcos y barcos de salvamento excepto los de remo y los de guerra
90.25.90.00.00	Partes y accesorios surtidores (repuestos), componentes del plan de gas vehicular.
90.31	Unidades de control para motores eléctricos de uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables.
90.32	Unidades de control de las baterías y del sistema de enfriamiento de las baterías para uso en vehículos eléctricos, híbridos e híbridos enchufables.
96.19	Compresas y tampones higiénicos.

Adicionalmente:

1. La primera venta de unidades de vivienda nueva cuyo valor supere las 26.800 UVT, incluidas las realizadas mediante cesiones de derechos fiduciarios por montos equivalentes. La primera venta de las unidades de vivienda de interés social VIS, urbana y rural, y de vivienda de interés prioritario VIP, urbana y rural, mantendrá el tratamiento establecido en el Parágrafo 2 del artículo 850 del Estatuto Tributario.

2. A partir del 1 de enero de 2017, los bienes sujetos a participación o impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares de que trata el artículo 202 de la Ley 223 de 1995.

3. Las neveras nuevas para sustitución, sujetas al Reglamento Técnico de Etiquetado -RETIQ-, clasificadas en los rangos de energía A, B o C, de acuerdo a la Resolución 41012 de 2015 del Ministerio de Minas y Energía, o la que la modifique o sustituya, siempre y cuando: i) su precio sea igual o inferior a 30 UVT; ii) se entregue una nevera usada al momento de la compra; y iii) el comprador pertenezca a un hogar de estrato 1, 2 o 3. El Gobierno Nacional reglamentará la materia para efectos de establecer el mecanismo para garantizar la aplicación de esta tarifa únicamente sobre los bienes objeto de sustitución.

Parágrafo transitorio: Estará excluida la venta de las unidades de vivienda nueva a que hace referencia el numeral 1 siempre y cuando se haya suscrito contrato de preventa, documento de separación, encargo de preventa, promesa de compraventa, documento de vinculación al fideicomiso y/o escritura de compraventa antes del 31 de diciembre del 2017, certificado por notario público.

ARTÍCULO 218. Modifíquese el artículo 167 de la Ley 1607 de 2012 el cual quedará así:

ARTÍCULO 167. Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM. El hecho generador del Impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM es la venta, retiro, importación para el consumo propio o importación para la venta de gasolina y ACPM, y se causa en una sola etapa respecto del hecho generador que ocurra primero. El impuesto se causa en las ventas efectuadas por los productores, en la fecha de emisión de la factura; en los retiros para consumo de los productores, en la fecha del retiro; en las importaciones, en la fecha en que se nacionalice la gasolina o el ACPM. El sujeto pasivo del impuesto será quien adquiera la gasolina o el ACPM del productor o el importador; el productor cuando realice retiros para consumo propio; y el importador cuando, previa nacionalización, realice retiros para consumo propio. Son responsables del impuesto el productor o el importador de los bienes sometidos al impuesto, independientemente de su calidad de sujeto pasivo, cuando se realice el hecho generador.

Parágrafo 1. Se entiende por ACPM, el aceite combustible para motor, el diésel marino o fluvial, el marine diésel, el gas oil, intersol, diésel número 2, electro combustible o cualquier destilado medio y/o aceites vinculantes, que por sus propiedades físico químicas al igual que por sus desempeños en motores de altas revoluciones, puedan ser usados como combustible automotor. Se exceptúan aquellos utilizados para

generación eléctrica en Zonas No interconectadas, el turbo combustible de aviación y las mezclas del tipo IFO utilizadas para el funcionamiento de grandes naves marítimas. Se entiende por gasolina, la gasolina corriente, la gasolina extra, la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina. Se exceptúan las gasolinas del tipo 100/130 utilizadas en aeronaves.

Parágrafo 2. La venta de diésel marino y combustibles utilizados para reaprovisionamiento de los buques en tráfico internacional es considerada como una exportación, en consecuencia el reaprovisionamiento de combustibles de estos buques no serán objeto de cobro del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM. Para lo anterior, los distribuidores mayoristas deberán certificar al responsable del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, a más tardar el quinto (5) día hábil del mes siguiente en el que se realizó la venta del combustible por parte del productor al distribuidor mayorista y/o comercializador, para que el productor realice el reintegro del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM al distribuidor.

Parágrafo 3. Con el fin de atenuar en el mercado interno el impacto de las fluctuaciones de los precios de los combustibles se podrán destinar recursos del Presupuesto General de la Nación a favor del Fondo de Estabilización de Precios de Combustible (FEPC). Los saldos adeudados por el FEPC en virtud de los créditos extraordinarios otorgados por el Tesoro General de la Nación se podrán incorporar en el PGN como créditos presupuestales.

Parágrafo 4. El impuesto Nacional a la Gasolina y al ACPM será deducible del impuesto sobre la renta, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Parágrafo 5. Facúltese al Gobierno Nacional para realizar las incorporaciones y sustituciones al Presupuesto General de la Nación que sean necesarias para adecuar las rentas y apropiaciones presupuestales a lo dispuesto en el presente artículo, sin que con ello se modifique el monto total aprobado por el Congreso de la República.

ARTÍCULO 219. A partir del 1º de enero de 2017 el artículo 168 de la Ley 1607 del 2012, el cual quedará así:

ARTÍCULO 168. Base gravable y tarifa del impuesto a la gasolina y al ACPM. El Impuesto Nacional a la gasolina corriente se liquidará a razón de \$490 por galón, el de gasolina extra a razón de \$930 por galón y el Impuesto Nacional al ACPM se liquidará a razón de \$469 por galón. Los demás productos definidos como gasolina y ACPM de acuerdo con la presente ley, distintos a la gasolina extra, se liquidará a razón de \$490.

Parágrafo 1. El valor del Impuesto Nacional se ajustará cada primero de febrero con la inflación del año anterior, a partir del primero de febrero de 2018.

2. Normas violadas

El actor en su escrito alega que la ley, en los artículos acusados, viola las siguientes disposiciones superiores:

- De la Constitución Política, el Preámbulo y los artículos 1, 2, 11, 13, 25, 27, 41, 42, 44, 45, 48, 53, 67, 68 y 209.
- De la “*Declaración Universal de los Derechos Humanos*” (10 de diciembre de 1948), los artículos 1, 3, 16, 22, 23, 25 y 26.
- Del “*Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*” (16 de diciembre de 1966), los artículos 7, 9, 10, 11, 12, 13 y 26.
- De la “*Convención -americana sobre Derechos Humanos – Pacto de San José*” (7 al 22 de noviembre de 1969), los artículos 4, 12, 17, 19, 24 y 26.
- De la “*Declaración de los Derechos del Niño*” (20 de noviembre de 1959), los principios 4, 7 y 9.
- Y, finalmente, la “*Organización Internacional del Trabajo “OIT” – 54 Conferencia Internacional del Trabajo de 1970 – Aprobado por el Convenio No. 131*”.

3. Fundamentos de la demanda y conceptos de la violación

El demandante pasea su disertación, bajo la idea central de que el incremento en la tarifa del Impuesto sobre las Ventas (IVA) y el Impuesto Nacional a la Gasolina y el ACPM, coloca a las personas de bajos recursos (que los ubica en los estratos 1, 2 y, en algunos escenarios, 3) ante la imposibilidad de tener una vida digna, a

que puedan satisfacer, de manera decorosa, sus necesidades básicas en aspectos como la alimentación, la higiene, la salud y la educación.

A partir de los cargos formulados, la demanda se desarrolla basada en el análisis de la violación de los siguientes principios y fueros constitucionales, a saber (tomados literalmente):

- Principio de democracia, participación y publicidad planteados en el Preámbulo de la Constitución y en los artículos 1°, 2° y 209 (alega que no se le dio la suficiente publicidad ni participación ciudadana a la ley, especialmente, al incremento de la carga tributaria);
- Derecho a la vida (a la vida digna y al “*mínimo vital móvil*”, precisa el libelista);
- Derecho a la igualdad;
- Derecho al trabajo;
- Derecho de libertad de enseñanza, aprendizaje, investigación y cátedra;
- Derecho al acceso a la educación en instituciones educativas y/o universitarias privadas y públicas;
- Derecho a constituir una familia;
- Derechos de los niños, niñas y adolescentes;
- Derecho a la seguridad social;
- Derecho al mínimo vital móvil
- Derecho a la educación y escogencia.

En general, todas las consideraciones y argumentos giran en torno de un planteamiento central: las personas y familias, dado el incremento en la tarifa del IVA del 16% al 19% y del impuesto a los combustibles, se ven seriamente afectadas, particularmente, respecto de los estratos 1, 2 y 3, para satisfacer su subsistencia, sus necesidades básicas, como son la alimentación (canasta familiar), la higiene (hace mucho énfasis en la higiene femenina), el transporte y la movilidad, así como la educación, etc. Todo lo cual no queda cubierto por el salario mínimo o salarios algo superiores, si se tiene en cuenta, además, que la inflación también castiga a estas personas y hogares.

4. Consideraciones del Instituto

4.1. Consideración inicial. El debate público del proyecto de ley

El incremento de la carga tributaria, especialmente por razón del aumento de la tarifa del IVA, así como de los otros tributos contemplados en la reforma, desde la época en que se discutía el proyecto, fue materia de debate y, en gran medida, del rechazo de muchos sectores empresariales e institucionales. Pero, más allá de estas expresiones ciudadanas que se ventilaron públicamente, desde la perspectiva constitucional, el proyecto de la reforma no parece haber tenido una amplia discusión, tanto al interior del Congreso de la República como de la llamada *'opinión pública'*.

En efecto, el día 19 de octubre de 2016, el Gobierno Nacional, por medio del Señor Ministro de Hacienda y Crédito Público, radicó en la Secretaría General de la H. Cámara de Representantes el proyecto de ley *"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"*, luego de lo cual fue publicado en la Gaceta del Congreso No. 894 de 2016.

En este escenario, entonces, es claro que la discusión del proyecto se surtió en algo más de dos meses, tiempo que resulta precario si se tiene en cuenta que la pretensión del Gobierno Nacional fue la de plantear una *"reforma estructural"* (y así fue denominado el proyecto mismo), con inocultables incrementos en las cargas tributarias. En lo que toca con la tarifa del IVA, el aumento relativo fue cercano al 19% (al pasar del 16% al 19%, que es el resultado de subir los tres puntos porcentuales).

Este aspecto lo aborda el demandante en el primer cargo, pero sin efectuar un estudio que, científicamente, pueda generar una base conceptual convincente; no obstante, al parecer del ICDT, es el que podría estar llamado a prosperar, salvo que, del examen de los elementos fácticos y probatorios, se descubra que sí tuvo una amplia difusión y discusión pública, puntos estos que el instituto no entra a analizar.

4.2. De los demás cargos

Al estudiar la demanda, no se encuentra una formulación de cargos que esté jurídicamente fundamentada, en orden a poner en duda la conformidad de las normas acusadas con los soportes constitucionales en los que se apoyarían las mismas. Todo el relato se desenvuelve más en argumentos que tocan con afirma-

ciones sin apoyo jurídico, económico o social (por momentos, puramente emocionales e intuitivas); no cita fuentes estadísticas autorizadas que permitan, con objetividad, inferir que el incremento tiene efectos adversos de tal magnitud que puedan llevar al convencimiento de que la capacidad de pago se vea afectada de tal manera que se deban retirar del ordenamiento las normas censuradas por el actor, por colocar a la población afectada en situación de relativa penuria, como lo pretende hacer ver.

Así pues, sin hacer un estudio más amplio y pormenorizado, el ICDT encuentra que, por carecer la demanda de mejores argumentos, las normas atacadas deben, por lo pronto, permanecer dentro de nuestro ordenamiento tributario.

5. Conclusión

De todo lo expuesto, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario encuentra que, ciertamente, dados los cargos formulados y las razones expuestas por el demandante, no queda demostrado que los artículos 184, 185, 218 y 219 de la Ley 1819 de 2016 deban ser declarados inconstitucionales, por lo que, respetuosamente, estima que no son admisibles las censuras invocadas por el actor.

De los Honorables Magistrados, con toda atención,

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO

Presidente

Nota del editor: El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-039 del 09 de mayo de 2018**, por medio de la cual resolvió:

Declararse **INHIBIDA** para emitir pronunciamiento de fondo sobre la constitucionalidad de los artículos 184, 185, 218 y 219 de la Ley 1819 de 2016, “[p]or 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.

TEMA

**Principio de Legalidad – Elementos
esenciales del Tributo**

Subtema: Diferencia entre Impuesto y Tasa – Hecho
generador, sujeto activo y pasivo – Servicio Público -
Contraprestación directa por la prestación de un servicio.

PAUL CAHN-SPEYER WELLS
Ponente del concepto

Ref.: Expediente No. D – 11956. Magistrado sustanciador: Dr. Iván Humberto Escrucería Mayolo. Actor: Jesús Andres Jimenez Riviere. Concepto del 21 de marzo de 2017.

Demanda contra el artículo 8 de la Ley 1421 de 2010.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la invitación formulada por esa Corporación para presentar Concepto en el proceso de la referencia, cuya demanda fue remitida con Oficio N° 920 del 6 de marzo de 2017, se transcribe a continuación el Concepto del **INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO**, aprobado en sesión del Consejo Directivo del 21 de marzo del presente año.

En la elaboración del presente, actuó como ponente el doctor **PAUL CAHN-SPEYER W**, quién no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, los doctores: Juan Guillermo Ruiz Hurtado, Cecilia Montero Rodríguez, Catalina Hoyos Jiménez, Carolina Rozo Gutiérrez, Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Jesús Orlando Corredor Alejo, Luz María Jaramillo Mejía, Adriana Grillo Correa, Ramiro Ignacio Araujo Segovia, Gustavo Adolfo Lorenzo Ortiz, Oscar Mauricio Buitrago Rico, Ruth Yamile Salcedo Younes, José Andrés Romero Tarazona y Silvia Paula González Anzola, y en donde actuó como secretario Guillermo Antonio Suárez Casallas.

La elaboración del concepto por parte del citado ponente, es una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

Pese a que el Instituto no tiene carácter oficial, en desarrollo de su objeto consistente en la defensa del Derecho Tributario, y en consideración de la obligante invitación de la H. Corte Constitucional, con mucho gusto contribuye al examen de constitucionalidad de la norma impugnada, en los siguientes términos:

I. Norma acusada

El actor demanda la inconstitucionalidad del inciso segundo del artículo 8 de la Ley 1421 de 2010, cuyo texto aparece en subrayas en la transcripción de la totalidad de la siguiente norma que lo contiene:

“ARTÍCULO 8o. APORTES VOLUNTARIOS A LOS FONDOS-CUENTA TERRITORIALES. Los departamentos y municipios podrán aportar recursos propios o recibir donaciones de particulares destinadas a propiciar y garantizar la seguridad y la convivencia ciudadana, cuando así se haya previsto en el presupuesto del departamento o municipio.

Los departamentos y municipios podrán imponer tasas o sobretasas especiales destinadas a financiar los fondos-cuenta territoriales de seguridad para fomentar la seguridad ciudadana.

PARÁGRAFO. Los comités territoriales de orden público aprobarán y efectuarán el seguimiento a la destinación de los recursos que se reciban por concepto de aportes de particulares para proyectos y programas específicos de seguridad y convivencia ciudadana, así como las partidas especiales que destinen a estos los gobernadores y alcaldes.

Los Alcaldes y Gobernadores deberán presentar al Ministerio del Interior y de Justicia informes anuales con la ejecución presupuestal de los respectivos fondos-cuentas territoriales de seguridad.

El inciso segundo del presente artículo no estará sometido a la vigencia de la prórroga establecida mediante la presente ley, sino que conservará un carácter permanente.” (Se subraya).

II. Fundamentos de la demanda

El accionante acusa la violación del Preámbulo de la Constitución, así como de 12 disposiciones contenidas en la Carta Política. Los argumentos para sustentar la acción pública de inconstitucionalidad se sintetizan en tres grupos, a saber:

1. Violación del Preámbulo de la Constitución, de los principios fundamentales de la Constitución consagrados en sus artículos 1 y 2, y del Derecho

Fundamental a la igualdad (art. 13 de la C.P), en tanto la norma demandada: (i) atenta contra el fortalecimiento de la Unidad Nacional; (ii) desconoce la prevalencia del interés general; y, (iii) limita el acceso del servicio de seguridad ciudadana únicamente a quienes paguen la tasa cuya creación se faculta en la norma demandada, en cuanto transgrede el interés general y desconoce la finalidad constitucional de garantizar la igualdad.

2. El uso inadecuado del gravamen como una “tasa”, porque su imposición para el financiamiento de la seguridad ciudadana, como elemento de orden público que corresponde garantizar al Estado, no reúne las condiciones constitucionales y legales, porque corresponde a un tributo que, por naturaleza, tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. En virtud de lo anterior, en opinión del autor, la seguridad ciudadana sería un servicio individualizable, atentatorio contra el derecho a la igualdad y prevalencia del interés general.
3. Desconocimiento del Régimen Económico y de la Hacienda Pública contenido en los artículos 338 y 363 de la Constitución, en la medida en que se violan los principios de equidad, eficiencia y progresividad en los que se funda el sistema tributario. Adicionalmente, contrario a lo que sugiere la norma demandada, el accionante argumenta que la conservación del orden público le corresponde al Presidente de la República y no a las entidades territoriales, por lo que los Departamentos y Municipios no pueden imponer una tasa o sobretasa para financiar la prestación de un servicio que no está a su cargo.

III. Consideraciones del Instituto

Los cargos que propone el actor giran principalmente en torno a un asunto concerniente al principio de igualdad, porque él entiende que la creación legal de una tasa para el financiamiento del servicio de seguridad con destino a los fondos-cuenta de seguridad y convivencia ciudadana (FONSET) envuelve un trato discriminatorio. Lo anterior, dado que es deber del Estado colombiano garantizar a todos sus ciudadanos, sin exclusión alguna, el servicio de seguridad ciudadana, independientemente de que estos paguen o no por tal servicio.

Partiendo de lo anterior, en primer lugar, es preciso analizar la viabilidad de que el servicio de seguridad ciudadana sea financiado a través de una tasa impuesta por los Municipios o Departamentos en sus correspondientes reglamentos territoriales.

Reiterada jurisprudencia constitucional¹ señala los siguientes elementos esenciales de las tasas:

“(i) el hecho generador se basa en la prestación de un servicio público, o en un beneficio particular al contribuyente, por lo cual es un beneficio individualizable; y, (ii) tiene una naturaleza retributiva, por cuanto las personas que utilizan el servicio público, deben pagar por él, compensando el gasto en que ha incurrido el Estado para prestar dicho servicio; y,

(iii) se cobran cuando el contribuyente provoca la prestación del servicio, siendo el cobro de forma general proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos (ej. Tarifas diferenciales)².”

Nótese, entonces, que las tasas contienen un elemento de voluntad del contribuyente. Si bien estas se establecen unilateralmente por el Estado, el particular tiene la opción de adquirir o no el servicio, de manera que las tasas únicamente se hacen exigibles en caso que este decida utilizar el servicio correspondiente. El servicio de seguridad ciudadana está garantizado constitucionalmente a todos los habitantes del territorio colombiano, de manera que los ciudadanos que se benefician no pueden ser individualizados. Además, el fondo-cuenta de seguridad y convivencia ciudadana (FONSET) tiene destinación general.

En consideración a lo anterior, se evidencia que, en efecto, la denominación del tributo como “tasa” que la disposición acusada faculta imponer es inadecuada.

De otro lado, el accionante entiende la expresión “sobretasa” como un tributo distinto de la tasa, que, por razones que no es preciso aquí analizar, se enmarca dentro del concepto de contribución especial. Absteniéndonos de efectuar un análisis sobre las razones que expresa el demandante para hacer esta aseveración, es un hecho que aún si se trata de una contribución especial, este tributo tampoco es el adecuado para el financiamiento de la seguridad ciudadana. En efecto, la jurisprudencia de la Corte Constitucional señala los siguientes elementos de la esencia de las contribuciones:

“(i) la compensación atribuible a una persona, por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizado por una entidad pública; (ii) manifiesta externalidades, al generar un beneficio directo en bienes o actividades económicas del contribuyente; (iii) se cobran para evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales,

1 Corte Constitucional, Sentencias C-545 de 1994, C-260 de 2015, C-155 de 2016, y C-272 de 2016.

2 Corte Constitucional, Sentencia C-155 de 2016.

que se traducen en el beneficio o incremento del valor o de los bienes del sujeto pasivo³.”

Como puede observarse, la contribución también supone la existencia de una contraprestación o beneficio directo por la prestación de un servicio. Es decir, se requiere que sea individualizable, lo cual no es viable respecto del servicio de seguridad ciudadana, por las razones atrás expuestas.

Así las cosas, se concluye que el único tributo que podría financiar el servicio de seguridad ciudadana es el impuesto, toda vez que su pago no es opcional o discrecional y no guarda relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente, porque supone que beneficia a toda la ciudadanía en general, sin que implique la individualización del servicio.

A la misma conclusión llega Plazas Vega, quien califica el servicio prestado por la Fuerza Pública como un servicio público esencial o de primer grado. Esta connotación atiende a que es un servicio inherente al Estado, cuyas necesidades no pueden dejar de satisfacerse. “Lo anterior explica -concluye este reconocido autor- por qué el medio financiero adecuado para atender estas necesidades es el impuesto⁴.”

Valga indicar, sin embargo, que para que se viole el principio de igualdad se requeriría que los fondos-cuenta (FONSET) tuvieran como destinatarios únicamente a quienes erogan la tasa. Como los recursos de los fondos-cuenta benefician a toda la comunidad territorial, en la práctica, no podría violarse el derecho fundamental de igualdad. Lo mismo se predica de lo que el autor denomina el “principio del interés general”, como garantía también supuestamente transgredida.

No es la ocasión propicia para analizar los conflictos de autonomía entre las leyes habilitantes y la autonomía impositiva territorial, en relación con los cuales la jurisprudencia de la Corte, a través del tiempo, ha sido vacilante. No hay duda que el legislador, como titular de la autonomía para establecer leyes habilitantes, tiene la capacidad para su expedición. Sin embargo, el solo hecho de que haya elegido el medio inadecuado para financiar el servicio de seguridad ciudadana territorial nos releva de efectuar este análisis.

Aún a pesar de estas consideraciones, la norma demandada viola el principio de legalidad, también señalado por el demandante como transgredido, por las razones que a continuación se exponen.

3 Corte Constitucional, Sentencia C-155 de 2016.

4 PLAZAS VEGA, MAURICIO, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Colombia, Editorial Temis S.A., 2016, págs. 140, 141.

La Corte Constitucional ha extraído del principio de legalidad una serie de reglas relacionadas con el mismo. Veamos:

“(i) son los órganos de elección popular quienes directamente deben señalar los sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias, pues esta exigencia emana de lo prescrito por el artículo 338 superior; (ii) al establecer los elementos del tributo, es menester que la ley, las ordenanzas y los acuerdos determinen con suficiente claridad y precisión todos y cada uno de los elementos esenciales del mismo; (iii) solo cuando la falta de claridad sea insuperable, se origina la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria; (iv) el requisito de precisión y claridad de las normas que señalan los elementos de la obligación tributaria no se opone al carácter general de dichas normas; (v) no se violan los principios de legalidad y certeza del tributo cuando uno de los elementos del mismo no está determinado expresamente en la norma, pero es determinable a partir de ella⁵.”

En virtud de lo anterior, los órganos de representación popular (Congreso, Asamblea y Concejo) están obligados a determinar de manera clara y suficiente los elementos estructurales del impuesto, a fin de garantizar tanto la seguridad jurídica a favor de las personas sujetas al deber fiscal, como la eficacia en el recaudo del tributo⁶.

De la disposición demandada se observa que el legislador, adicional al hecho de haber denominado de manera incorrecta el tributo que debe financiar el servicio de seguridad ciudadana a través de los fondos-cuenta, se limitó a autorizar la imposición de tasas o sobre tasas en cabeza de los departamentos y municipios, sin fijar los elementos esenciales del tributo, obligación de otorgar certeza que debe cumplir en desarrollo del principio de legalidad, según manda la Constitución y la jurisprudencia analizada. Aún en gracia de discusión acerca del alcance y el grado de completitud con que la Ley debe determinar estos elementos fundamentales, lo cierto es que, en el evento aquí analizado, ni siquiera se refirió con alguna precisión al hecho generador del tributo.

En este sentido, es claro que el inciso demandado vulnera el principio de legalidad y, por tanto, es susceptible de declararse inexecutable.

5 Corte Constitucional, Sentencia C-822 de 2011.

6 Corte Constitucional, Sentencias C-488 de 2000 y C-287 de 2009.

IV. Conclusión

Por las razones expuestas, el INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO considera que el inciso segundo del artículo 8 de la Ley 1421 de 2010, debe declararse **INEXEQUIBLE**, por ser contrario al principio de certeza, trasunto del principio de legalidad en materia fiscal, consagrado en los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política.

De los Honorables Magistrados

Respetuosamente,

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO

Presidente

Nota del editor: El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-045 del 16 de mayo de 2018**, por medio de la cual resolvió:

Declararse **INHIBIDA** para pronunciarse sobre la constitucionalidad del inciso 2.º del artículo 8.º de la Ley 1421 de 2010, “Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002 y 1106 de 2006”.

TEMA

Artículos Ley 1819 de 2016 – Principio democrático de legalidad - Principio de igualdad

Subtema: Impuesto sobre la renta – Determinación del costo de mano de obra en el cultivo del café – Reserva de Ley – Potestad reglamentaria de la administración - Independencia de las ramas del poder público – El costo presunto como factor en la base gravable del impuesto sobre la renta – Conciliación contencioso-administrativa – Trato desigual a los desiguales – Obligaciones en controversia – Amnistía tributaria – Situación excepcional.

CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ

Ponente del concepto

Ref.: Expediente No. D- 11985. Demanda de inconstitucionalidad contra de los artículos 46 (parcial), 178, 180 (parcial), 305 y 356 de la Ley 1819 de diciembre de 2016, “por medio de al 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”. Actor: John Alirio Pinzón Pinzón. Concepto del 16 de mayo de 2017.

Honorables Magistrados:

En atención a la solicitud de concepto realizada mediante oficio No. 1452 del 25 de abril de 2017, recibido en este Instituto en la misma fecha, a continuación presentamos el concepto correspondiente, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 16 de mayo del presente año.

En la elaboración de dicho concepto actuó como ponente la doctora **CECILIA MONTERO RODRÍGUEZ**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto de asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores Juan Guillermo Ruiz Hurtado, Mauricio A. Plazas Vega, Carolina Rozo Gutiérrez, Eleonora Lozano Rodríguez, Gustavo Alberto Pardo Ardila, Juan de Dios Bravo González, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Luz María Jaramillo Mejía, Jaime Hernán

Monclou Pedraza, Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Oscar Mauricio Buitrago Rico, Ramiro Ignacio Araujo Segovia, Ruth Yamile Salcedo Younes 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.

A continuación se procede al análisis de los artículos demandados:

I. Normas demandadas

El ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón presentó inicialmente demanda contra los artículos 46, inciso segundo, 178, 180 (parcial), 287 (numeral 5º.) 288 (numeral 2º), 305 y 356 de la Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016, por considerar que desconocen los artículos 13, 29, 95, 113, 150, 189, 300, 313 y 338 de la Constitución, pero la Corte aceptó únicamente la demanda correspondiente al artículo 46 que contiene la facultad al Gobierno para establecer por decreto una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido en el mismo artículo y ordenó corregir la demanda respecto de los demás cargos.

En acatamiento al Auto admisorio, el ciudadano corrigió la demanda, la cual integró en un solo texto y desistió de la invocada contra los artículos 287 (numeral 5º) y 288 (numeral 2º).

Por carecer de certeza, especificidad y suficiencia, mediante Auto que resolvió la corrección, la Corte **rechazó** definitivamente los cargos contra los artículos 178 y 180 (parcial), relacionados con la facultad a la DIAN para fijar el procedimiento de transferencia del IVA recaudado por servicios prestados desde el exterior y para designar agentes retenedores de IVA.

La demanda contra los **artículos 305 y 356**, relacionados con la Conciliación Contencioso Administrativa en Materia Tributaria y con la Condición Especial de Pago para los impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial fue admitida, pero sólo en lo que corresponde a los cargos formulados por violación al principio de igualdad.

Los demás cargos contra estas dos normas fueron rechazados, unos por falta de pertinencia, y otros, por no cumplir con los requisitos de especificidad y suficiencia exigidos por el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, que señala los elementos que debe contener la demanda en los procesos de control constitucional.

Por último, la Corte **aceptó el desistimiento** invocado por el accionante respecto de su demanda contra los artículos 287 (numeral 5º) y 288 (numeral 2º).

En consecuencia, este concepto se limitará al análisis de los artículos 46 (parcial), 305 y 356 de la Ley 1819 de 2016, cuya demanda fue aceptada por la Corte.

El texto de las normas acusadas 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, cuya demanda se admitió se subraya a continuación:*

“Artículo 46. *Adiciónese el artículo 66-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

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

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

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

Artículo 305. Conciliación contencioso-administrativa en materia tributaria. *Facúltese a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:*

Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, podrán conciliar el valor de las sanciones e intereses según el caso, discutidos contra liquidaciones oficiales, mediante solicitud presentada ante

la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) así:

Por el ochenta (80%) del valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, cuando el proceso contra una liquidación oficial se encuentre en única o primera instancia ante un Juzgado Administrativo o Tribunal Administrativo, siempre y cuando el demandante pague el ciento por ciento (100%) del impuesto en discusión y el veinte por ciento (20%) del valor total de las sanciones, intereses y actualización.

Cuando el proceso contra una liquidación oficial tributaria, y aduanera, se halle en segunda instancia ante el Tribunal Contencioso Administrativo o Consejo de Estado según el caso, se podrá solicitar la conciliación por el setenta por ciento (70%) del valor total de las sanciones, intereses y actualización según el caso, siempre y cuando el demandante pague el ciento por ciento (100%) del impuesto en discusión y el treinta por ciento (30%) del valor total de las sanciones, intereses y actualización.

Cuando el acto demandado se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o cambiario, en las que no hubiere impuestos o tributos a discutir, la conciliación operará respecto del cincuenta por ciento (50%) de las sanciones actualizadas, para lo cual el obligado deberá pagar en los plazos y términos de esta ley, el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.

En el caso de actos administrativos que impongan sanciones por concepto de devoluciones o compensaciones improcedentes, la conciliación operará respecto del cincuenta por ciento (50%) de las sanciones actualizadas, siempre y cuando el contribuyente pague el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada y reintegre las sumas devueltas o compensadas en exceso y sus respectivos intereses en los plazos y términos de esta ley.

Para efectos de la aplicación de este artículo, los contribuyentes, agentes de retención, responsables y usuarios aduaneros o cambiarios, según se trate, deberán cumplir con los siguientes requisitos y condiciones:

1. Haber presentado la demanda antes de la entrada en vigencia de esta ley.
2. Que la demanda haya sido admitida antes de la presentación de la solicitud de conciliación ante la Administración.

3. Que no exista sentencia o decisión judicial en firme que le ponga fin al respectivo proceso judicial.
4. Adjuntar prueba del pago, de las obligaciones objeto de conciliación de acuerdo con lo indicado en los incisos anteriores.
5. Aportar prueba del pago de la liquidación privada del impuesto o tributo objeto de conciliación correspondiente al año gravable 2017, siempre que hubiere lugar al pago de dicho impuesto.
6. Que la solicitud de conciliación sea presentada ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) hasta el día 30 de septiembre de 2017.

El acto o documento que dé lugar a la conciliación deberá suscribirse a más tardar el día 30 de octubre de 2017 y presentarse por cualquiera de las partes para su aprobación ante el juez administrativo o ante la respectiva corporación de lo contencioso-administrativo, según el caso, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a su suscripción, demostrando el cumplimiento de los requisitos legales. Las conciliaciones de que trata el presente artículo, deberán ser aceptadas por la autoridad judicial respectiva, dentro del término aquí mencionado.

La sentencia o auto que apruebe la conciliación prestará mérito ejecutivo de conformidad con lo señalado en los artículos 828 y 829 del Estatuto Tributario, y hará tránsito a cosa juzgada.

Lo no previsto en esta disposición se regulará conforme lo dispuesto en la Ley 446 de 1998 y el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, con excepción de las normas que le sean contrarias.

Parágrafo 1°. La conciliación podrá ser solicitada por aquellos que tengan la calidad de deudores solidarios o garantes del obligado.

Parágrafo 2°. No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7° de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, los artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 55, 56 y 57 de la Ley 1739 de 2014, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos.

Parágrafo 3°. En materia aduanera, la conciliación prevista en este artículo no aplicará en relación con los actos de definición de la situación jurídica de las mercancías.

Parágrafo 4°. Los procesos que se encuentren surtiendo el recurso de súplica o de revisión ante el Consejo de Estado no serán objeto de la conciliación prevista en este artículo.

Parágrafo 5°. Facúltese a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para crear Comités de Conciliación Seccionales en las Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas Nacionales para el trámite y suscripción, si hay lugar a ello, de las solicitudes de conciliación de que trata el presente artículo, presentadas por los contribuyentes, usuarios aduaneros y/o cambiarios de su jurisdicción.

Parágrafo 6°. Facúltese a los entes territoriales para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos en materia tributaria de acuerdo con su competencia.

Parágrafo 7°. El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación.

Artículo 356. Condición especial de pago. Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones territoriales, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2014 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:

1. Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2017, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un sesenta por ciento (60%).
2. Si se produce el pago total de la obligación principal después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un cuarenta por ciento (40%).

Quando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2014 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2017, la sanción actualizada se reducirá en el cuarenta por ciento (40%), debiendo pagar el sesenta por ciento (60%) restante de la sanción actualizada.
2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2017 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el veinte por ciento (20%), debiendo pagar el ochenta por ciento (80%) de la misma.

Parágrafo 1°. Lo dispuesto en este artículo únicamente será aplicable en relación con impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial.

Si pasados cuatro meses de la entrada en vigencia de la presente ley, las asambleas departamentales o los concejos municipales no han implementado la figura aquí prevista, podrán los gobernadores o alcaldes de la respectiva entidad territorial adoptar el procedimiento establecido en el presente artículo.

Parágrafo 2°. A los agentes de retención en la fuente por los años 2014 y anteriores que se acojan a lo dispuesto en este artículo, se les extinguirá la acción penal, para lo cual deberán acreditar ante la autoridad judicial competente el pago a que se refiere la presente disposición.

Parágrafo 3°. No podrán acceder a los beneficios de que trata el presente artículo los deudores que hayan suscrito acuerdos de pago con fundamento en el artículo 7° de la Ley 1066 de 2006, el artículo 1° de la Ley 1175 de 2007, el artículo 48 de la Ley 1430 de 2010, los artículos 147, 148 y 149 de la Ley 1607 de 2012, y los artículos 55, 56 y 57 de la Ley 1739 de 2014, que a la entrada en vigencia de la presente ley se encuentren en mora por las obligaciones contenidas en los mismos, o con fundamento en los acuerdos municipales, ordenanzas departamentales o decretos municipales o departamentales a través de los cuales se acogieron estas figuras de ser el caso.

Parágrafo 4°. Lo dispuesto en el anterior parágrafo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de reten-

ción que a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieren sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con lo establecido en la Ley 1116 de 2006, ni a los demás sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hubieran sido admitidos en los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los Convenios de Desempeño.

Parágrafo 5°. El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una Superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación”.

II. Fundamentos de la demanda

Normas que se consideran violadas:

2.1 Primer cargo:

Se demanda el **inciso segundo del artículo 46 de la Ley 1819 de 2016** porque, a juicio del actor, al facultar al Gobierno Nacional para modificar un elemento estructural de la base gravable -como es el costo presunto de la mano de obra para los productores de café - establecido -en el mismo artículo- en un 40% del valor de los ingresos gravados, viola los artículos superiores 338 (reserva de ley en materia tributaria), 189-11 (potestad reglamentaria) y 113 (independencia de las ramas del poder público).

Concepto de la violación:

El ciudadano argumenta la transgresión del artículo 338 de la Carta, en razón a que la potestad de fijar los elementos del tributo está reservada al Congreso de la República, y el 189-11 porque la facultad reglamentaria no implica el desarrollo de funciones legislativas como es la fijación del costo presunto, factor integrante de la base gravable del impuesto sobre la renta para los cultivadores del café.

Igualmente, considera el accionante que, la norma acusada transgrede el inciso 2° del artículo 113 de la Constitución, pues desconoce la independencia que deben guardar las Ramas del Poder Público, aunque sus funciones deben ser armónicas y coadyuvar con el cumplimiento de los fines estatales, según lo

expuesto en la misma al decir: *“Los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas, pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines”*.

2.2. Segundo cargo:

La demanda contra **artículo 305 de la Ley 1819 de 2016**, se concreta a la violación del principio de igualdad (artículo 13 superior) debido a que el requisito de temporalidad que contempla la norma acusada y que consiste en que solo pueden hacer uso de la figura de la conciliación quienes a 29 de diciembre de 2016 habían presentado demanda, impide que los demás contribuyentes, responsables, agentes retenedores o usuarios aduaneros y/o cambiarios que, por alguna circunstancia, no habían instaurado acción a esa fecha, tengan la posibilidad de hacer uso de ese beneficio tributario. Considera que el acudir a la jurisdicción contencioso administrativa en demanda contra los actos liquidatorios o sancionatorios, no modifica la situación morosa de los demandantes.

El demandante alega estar en presencia de una amnistía y no de una conciliación y recuerda la frecuencia con que se han repetido las normas de conciliación administrativa tributaria en ocho (8) reformas (Ley 633/00, 788/02, 863/03, 1111/06, 1607/12, 1739/14 y 1819/16), lo cual, en su opinión, se ha convertido en una práctica recurrente del legislador para solventar sus necesidades presupuestales, a costa de los intereses de quienes no tomaron la decisión de acudir a la jurisdicción contenciosa administrativa.

Compara la norma acusada con la condonación del crédito tributario de la Ley 223 de 1995, la amnistía de la Ley 1607 de 2012, la condonación especial de pago de la Ley 1739 de 2014, declaradas inexequibles por la Corte, mediante sentencias C-511 de 1996, C-833 de 2013 y C-743 de 2015, razón por la cual solicita a esa Corporación tener en cuenta los lineamientos jurisprudenciales vertidos en tales pronunciamientos.

Concepto de la violación:

- i. El accionante establece la comparación entre quienes habían demandado a 29 de diciembre de 2016 y quienes no lo habían hecho, los cuales a la fecha de expedición de la ley, se encontraban en la misma situación en términos objetivos, pues son contribuyentes y usuarios aduaneros y cambiarios con actos liquidatorios y sancionatorios ejecutoriados, pendientes de cumplirse. Esta razón conduce a un trato igual, que se traduce en contar con las mismas oportunidades para el pago de la deuda, sin tener en cuenta los hechos posteriores que se realizaron.

- ii. El trato desigual consiste en autorizar la conciliación sólo para quienes demandaron, *“a pesar que a esa misma fecha existían otros contribuyentes, o usuarios aduaneros y/o cambiarios que también habían sido objeto de actos administrativos de la misma naturaleza”*.
- iii. El hecho de interponer una demanda no puede constituir una razón constitucional válida para que el Legislador favorezca a un grupo de contribuyentes y usuarios, en desmedro de quienes a contrario sensu no lo habían hecho a esa fecha, encontrándose en la misma situación de morosidad.
- iv. Indica que el “disímil tratamiento” “es irrazonable” porque a pesar de que los sujetos comparados están en la misma situación, reciben un trato diferente.
- v. La condonación de una parte de las sanciones, intereses y actualización para un grupo de obligados tributarios, sin justificación constitucionalmente válida, representa una amnistía tributaria.
- vi. Otorgarles perdón parcial a los montos tributarios liquidados por la Administración por haber sido discutidos por los contribuyentes y demás obligados, desconoce el artículo 13 de la Carta, que exige tratar en forma igual a quienes se encuentren en la misma situación jurídica.

2.3. Tercer cargo:

La demanda contra el **artículo 356 de la Ley 1819 de 2016**, igualmente se concreta a la violación del principio de igualdad, artículo 13 superior, en cuanto establece un tratamiento más favorable para quienes tenían deudas anteriores a 2014 frente a los deudores por los años 2015 y siguientes, a quienes no les asiste derecho a ningún beneficio, como consecuencia de una situación temporal, que, a juicio del actor, no tiene ninguna justificación constitucional.

Concepto de la violación:

Conforme a lo expuesto por el ciudadano, *“Al 29 de diciembre de 2016, existían en las entidades territoriales, contribuyentes y responsables que tenían deudas tributarias por los años o períodos gravables 2014 y anteriores, y, otros con deudas por los años 2015 y 2016, sin embargo el legislador solamente favoreció a los primeros, vulnerándoles la igualdad en el trato a los segundos”*. Al otorgar una condonación de las sanciones actualizadas, que obren en actos liquidatorios o meramente sancionatorios, el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016 favorece a un grupo de contribuyentes y/o responsables de los impuestos, tasas y contribu-

ciones del orden territorial que tengan deudas tributarias por los años gravables 2014 y anteriores.

Compara así dos grupos de deudores que, en su criterio, merecen el mismo tratamiento, porque son obligados tributarios. Sin embargo, la norma acusada les da un tratamiento distinto que el actor censura.

Dice el ciudadano que en este caso, la amnistía tributaria es más evidente que en la conciliación antes analizada, ya que aquí el alivio se concede a los contribuyentes o responsables que además de estar en mora por la obligación principal (tributos de orden territorial) también lo están por sanciones y, agrega, que consultadas las correspondientes Gacetas del Congreso, no se encuentra ninguna justificación económica, fiscal, presupuestal o coyuntural que respalde la consagración legal de esta otra clase de amnistía.

III. Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

3.1. Respecto del primer Cargo: demanda contra el inciso segundo del artículo 46 de la Ley 1819 de 2016. Facultad de Delegación en el Gobierno.

Sin perjuicio de lo expuesto por el ICDT en Concepto enviado a esa distinguida Corporación para atender a la demanda del primer inciso del citado artículo 46, expediente D-11908, en el que se evidenció la contradicción en que incurre la disposición al establecer -de una parte- la “ficción” de que los costos de mano de obra corresponden al 40% de los ingresos gravados de los productores de café, y, -de otra- exige la “prueba” de la ocurrencia del hecho presumido, en esta oportunidad el Instituto analizará la violación al principio de legalidad del inciso segundo de este artículo, en los siguientes términos:

La controversia planteada por el accionante -en este primer cargo de su demanda- gira en torno al principio de legalidad (artículo 338 de la Carta); a la potestad reglamentaria que tendría el Gobierno Nacional para señalar uno de los elementos del tributo (artículo 189-11 ib.) y, a la independencia de las ramas del poder público (artículo 113 ib.), todo ello si se tiene en cuenta que el costo es uno de los factores determinantes de la base gravable en materia del impuesto sobre la renta.

- a) Violación del artículo 338 de la Constitución Política. Reserva de Ley en Materia Tributaria.

Las circunstancias planteadas evidencian la necesidad de aclarar –previamente- si la disposición acusada incide en forma directa en la determinación de los elementos esenciales del tributo, caso en el cual el análisis se hará alrededor del artículo 338 de la Carta, o si por el contrario, por no incidir de manera directa sobre los elementos esenciales del impuesto, deberá analizarse desde la perspectiva más amplia del principio de legalidad, de manera que resulte válido deferir al reglamento la disminución del costo presunto de la mano de obra de los cafeteros, que el mismo Legislador fijó en el 40% del valor del ingreso gravado.

Pues bien, del principio general de legalidad se deriva el de reserva de ley en determinados asuntos que son de exclusiva competencia del legislador ordinario, uno de los cuales es el concerniente a la materia tributaria, cuyo desarrollo corresponde estrictamente al Legislador, por mandato expreso de los artículos 150-12 y 338 de la Carta.¹

Conforme al primero de estos preceptos es al Congreso a quien corresponde establecer las contribuciones fiscales y, con arreglo al segundo, *“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. 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. (...) (Se destaca y subraya).*

Estos mandatos constitucionales y la prohibición de conferir facultades extraordinarias al Presidente de la República para decretar impuestos (artículo 150-10, inciso final), conducen a sostener que las reglas constitucionales que enmarcan la competencia del legislador en materia tributaria, no le permiten delegar en autoridad administrativa alguna la facultad de establecer tributos o de fijar sus elementos esenciales, puesto que su obligación constitucional es fijarlos directamente, con la única salvedad de la tarifa, en los casos y con los requisitos que la misma Constitución señala.²

1 *“En materia tributaria existe una reserva especial de ley prevista en los artículos 150-12 y 338 de la Constitución. De conformidad con el primero, corresponde al Congreso, mediante una ley “establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”. Para ese efecto, se ha excluido la posibilidad de legislación delegada, por cuanto de acuerdo con el artículo 150.10 de la Carta las facultades extraordinarias legislativas no pueden conferirse para decretar impuestos. En el artículo 338 Superior, a su vez, se materializa el **principio de predeterminación del tributo**, “según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos esenciales de la obligación fiscal”, es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. La definición de tales elementos, ha dicho la Corte, está sujeta al rigor del principio de legalidad que exige que la misma se realice de manera clara e inequívoca”. (Corte Constitucional, Sentencia 891 de 2012)*

2 *“La definición general del sujeto pasivo, del hecho generador y las bases gravables, elementos esenciales de la obligación tributaria, no puede ser deferida al reglamento, **so pena de socavar el anotado principio democrático**. Si la norma que pretende establecer un tributo, de cualquier especie, no los señala*

Ahora bien, al estudiar el artículo 46 de la Ley 1819 de 29 de diciembre 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, no cabe duda que estamos en presencia de una norma sometida a reserva de ley en materia tributaria, cuyo desarrollo corresponde al legislador, pues la **reserva de ley “es una institución jurídica, de raigambre constitucional, que protege el principio democrático, al obligar al legislador a regular aquellas materias que el constituyente decidió que fueran desarrolladas en una ley”**³

Empero, para efectos de este análisis, es del caso tomar en consideración lo que sobre este particular y frente a la aplicación de la reserva de ley en materia tributaria, ha señalado la Corte cuando advierte que, “*sólo la determinación política de los elementos del tributo estaría sujeta al rigorismo propio del principio de legalidad*”;⁴ que las variables económicas que inciden sobre los mismos son susceptibles de un tratamiento menos restringido”;⁵ o que, cuando la ley fija los criterios que habrán de tenerse en cuenta para el desarrollo de la delegación, tampoco resulta contrario a la Constitución la habilitación al Gobierno.⁶ Por ello,

directamente, no hay gravamen. La garantía democrática se desvanecería si tales presupuestos de la obligación tributaria, se abandonaran a la función ejecutiva. La atribución del Congreso de establecer contribuciones fiscales y parafiscales (C.P., art. 150-12) es plena, y así habrá de ejercitarse”(Sentencia 891 de 2012).

3 Corte Constitucional, Sentencia C-594 de 2010.

4 En la Sentencia C-690 de 2003, la Corte basó su pronunciamiento en dos consideraciones fundamentales: Por una parte, expresó que, “*en materia tributaria, no resulta inconstitucional la remisión al reglamento para la determinación de ciertos aspectos del tributo, cuando no resulte posible que tal determinación se haga en la propia ley*”. Preciso la Corte que el análisis en torno a la posibilidad legislativa para hacer tal determinación debía hacerse en concreto, con criterios de razonabilidad, en función de los objetivos de la norma. Y encontró que resultaba razonable, en principio, “*... que el legislador remita a la Administración para el señalamiento de las jurisdicciones que deban considerarse como paraísos fiscales para los efectos contemplados en la ley, confiándole, incluso, un cierto margen de discrecionalidad*.” Preciso la Corte que, sin embargo, “*... en la medida en que tal remisión afecte de manera directa los elementos de un tributo, materia que es objeto de estricta reserva de ley, el examen acerca de la imposibilidad legislativa para hacer la correspondiente determinación debe ser también estricto y lo mismo se predica del margen de discrecionalidad que resulta constitucionalmente tolerable*.”

5 En diferentes oportunidades, la Corte Constitucional ha considerado ajustadas a la Carta la remisión a reglamentos o a la Administración en normas que crean tributos, por razones de orden técnico o administrativo. Así sucedió en Sentencias C-040 de 1993, respecto de la fijación del precio de la panela como base gravable de la contribución parafiscal para los paneleros; C-1067 de 2002, fijación del precio de los productos agropecuarios, parámetro para establecer la tarifa de las contribuciones parafiscales aplicables; C- 597 de 2000 relativa a la exención del IVA implícito en las importaciones; C-842 de 2000, determinación de los parámetros para la fijación del índice de bursatilidad de acciones; C- 583 de 1996, valoración de activos patrimoniales; C-467 de 1993), avalúo catastral, base gravable del Impuesto Predial. (Ver Sentencia C-891de 2012 donde se hace este recuento).

6 Corte Constitucional, Sentencia C-910 de 2004, en lo relacionado con los paraísos fiscales. En esa oportunidad, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario de 19 de abril de 2004, guardó reparos sobre la constitucionalidad de la delegación para que el Gobierno clasifique los paraísos fiscales. Reiteró los comentarios dirigidos al Congreso de la República al referirse al Proyecto de lo que es hoy la Ley 863 de 2003, en cuanto que implantar esta medida “*a pesar del aval de la Corte Constitucional, no consulta el*

se hace necesario precisar si la norma acusada se encuentra dentro de estos predicados o, si por el contrario, compromete alguno de los elementos esenciales del tributo, para el caso el impuesto sobre la renta, con el fin de poder concluir si la delegación en el Gobierno es procedente constitucionalmente o no.⁷

En el asunto objeto de esta demanda, no cabe duda que la disposición acusada incide directamente en la determinación de uno de los elementos esenciales del tributo cual es la base gravable, cuya afectación directa con la fijación del costo resulta evidente, pues éste es un factor determinante de la misma, por disposición expresa del artículo 26 del Estatuto que regula esta materia.

En la medida en que el costo presunto -señalado en el inciso 1 del artículo 46 de la Ley 1819 de 2016- se disminuya, la base gravable aumenta, lo que significa que con la delegación consagrada en el inciso 2 para que el Gobierno establezca por Decreto una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido en el artículo, se violaría el principio de reserva de ley en materia tributaria, señalado en el artículo 338, en su expresión más estricta.

Adicionalmente, no podríamos decir que constituye un parámetro válido para la delegación en estudio, el haber indicado al Gobierno que la disminución del costo presunto dependerá de la variable ingresos gravados de los productores de café durante el correspondiente año gravable, porque lo que con ello se advierte es una amplitud mayor en la facultad conferida al Gobierno, pues -en estas condiciones- la determinación de la base gravable quedaría en poder de quien en cada caso liquida el tributo, que es la Dirección de Impuestos, lo cual comporta, además de la violación del artículo 338 superior, una grave inseguridad para el sujeto pasivo frente a su obligación fiscal.

En esta oportunidad, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera de la mayor relevancia enfatizar sobre la importancia del principio democrático de

artículo 338 de la Constitución. Esta disposición establece que el legislador tiene que establecer directamente todos los elementos de la obligación tributaria, lo cual no sucede cuando se delega en el gobierno la elaboración de listas de paraísos fiscales, así sea con base en unos pretendidos "parámetros Objetivos"

7 *"Resultan admisibles a la luz de la Constitución, determinadas remisiones al reglamento en las leyes que crean tributos. Empero, estas remisiones están proscritas para fijar los elementos del tributo, pues esta materia está reservada al legislador. En el caso que es objeto de consideración por la Corte, las disposiciones acusadas producen una directa afectación de los elementos del tributo, porque de la calificación de paraísos fiscales que el gobierno haga de determinadas jurisdicciones, se deriva una afectación inmediata, o bien de la base gravable, en las operaciones que se realicen con entidades que se encuentren constituidas, localizadas o en funcionamiento en tales jurisdicciones, por efecto de la exclusión de los costos y las deducciones, o bien de la tarifa, en la medida en que la misma cambia para efectos de la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y ganancia ocasional y del impuesto de remesas" (...). Dado que la ley tributaria no señala parámetro alguno para la determinación del concepto de paraíso fiscal y tampoco se ha expedido una ley marco que regule de manera general la materia, la remisión que en los artículos 82 y 83 de la ley 788 de 2002 se hace al Gobierno Nacional habrá de declararse inexecutable" (Sentencias C-690/03 y 910/04)*

Legalidad en materia tributaria, cuyo objetivo es fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes,⁸ fundamentalmente cuando se trata de la predeterminación del tributo en una ley clara y precisa que señale los elementos de la obligación tributaria con base en una discusión democrática, puesto que así lo impone nuestra Constitución Política cuando ordena al legislador que sea él quien directamente determine los impuestos.

b) Violación del artículo 189-11 superior. Facultad de Delegación en el Gobierno

Visto lo anterior y a partir de comprender que del principio de legalidad tributaria, propio del Estado de Derecho, se deriva el postulado conforme al cual sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas, cabe concluir, que al asignarle al reglamento la facultad de variar el costo presunto fijado por el propio legislador, se está defiriendo al Gobierno la fijación de uno de los aspectos esenciales sometidos a reserva de ley en materia tributaria, cual es la base gravable del impuesto sobre la renta, sin advertir que el reglamento no puede ser fuente autónoma de obligaciones, restricciones o gravámenes para las personas, según expresión de la Corte contenida en múltiples providencias, entre ellas la Sentencia 594 de 2010.⁹ Con lo cual la delegación acusada transgrede directamente el artículo 189-11 de la Carta.

c) Violación del inciso 2º del artículo 113 de la Constitución. Independencia de las Ramas del Poder Público,

La reserva de ley tiene su simiente en la división del Poder en tres ramas **independientes**: La Legislativa, La Ejecutiva y la Judicial, lo que significa que las atribuciones constitucionales asignadas a cada una de ellas son exclusivas y no podrán ser desempeñadas en forma concurrente, porque ello haría nugatorio el mandato superior y destruiría uno de los pilares de nuestra democracia.

Con arreglo a estos postulados, no es admisible –constitucionalmente- que el Congreso delegue en la rama ejecutiva la facultad para fijar los elementos esenciales del tributo, pues con ello no solo se transgreden los artículos 338 y 189-11, como quedó indicado; sino el inciso 2º del artículo 113 de la Constitución,

8 Sentencias de la Corte Constitucional C-084 de 1995; C-488 de 2000; C-776 de 2003; C-018 de 2007; C-018 de 2007 y C-891 de 2012.

9 En la Sentencia C-594 de 2010, la Corte hace referencia a la Sentencia C-790 de 2002, en la que esa Corporación expresó que *“desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1789 se consideró que la reserva de ley, en virtud de la cual los derechos y libertades ciudadanas sólo pueden ser restringidos por la ley en cuanto expresión legítima de la voluntad popular, constituye un elemento esencial para que los derechos del hombre puedan estar jurídicamente protegidos y existir plenamente en la realidad.”*

que señala que “Los diferentes órganos del Estado **tienen funciones separadas, pero colaboran armónicamente para la realización de sus fines**”. (Se destaca) ¹⁰

3.2. Respecto del segundo Cargo: demanda contra artículo 305 de la Ley 1819 de 2016. Conciliación Administrativa Tributaria.

Violación del Principio de Igualdad, artículo 13 de la Carta

a) La discriminación alegada por el demandante. El test de igualdad:

A juicio del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, no es válida la comparación planteada por el ciudadano entre quienes, a la fecha de expedición de la Ley, esto es, 29 de diciembre de 2016, habían demandado el acto liquidatorio y/o sancionatorio a su cargo, y quienes -a esa fecha- no lo habían demandado, para concluir en la discriminación de estos últimos, por cuanto la situación de unos y otros como deudores tributarios no es igual.

En efecto, una cosa es el que no paga de mala fe y, otra, el que no paga porque considera que la actuación de la Administración es contraria a la ley y lesiva de sus derechos, pero la controvierte ante quien corresponde. Para unos, la deuda está ajustada a la realidad, pero no la cancela; para los otros, la deuda no se ajusta a la realidad y espera a que el juez decida la controversia.

El criterio que introduce el legislador para conceder el beneficio constituye el presupuesto de la norma, que -para el caso- consiste en que haya una controversia contencioso administrativa, como se desprende del artículo demandado, cuando expresa:

Artículo 305. “Conciliación contencioso-administrativa en materia tributaria. Facúltase a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:

¹⁰ Sobre la competencia de las ramas del poder público, en la Sentencia C-597 de 2000, la Corte puso de presente que *si la ley, la ordenanza o el acuerdo que crean un tributo no señalan directa y claramente los elementos de la obligación tributaria se desconoce el principio de legalidad en sentido material y agregó que, “(..) en tal caso, la administración no es la llamada a solventar esa carencia por medio de su facultad reglamentaria, puesto que de llegar a establecer tales elementos invadiría órbitas de competencia específicamente establecidas en el ordenamiento superior para otras autoridades, en la medida en que estaría facultando para la determinación de la fuente esencial del impuesto, es decir para la creación misma del tributo”*

*Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, **que hayan presentado demanda** de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, podrán conciliar el valor de las sanciones e intereses según el caso, **discutidos contra liquidaciones oficiales (...)**”*

Como puede observarse del texto transcrito, **no es la condición de moroso** el título para conciliar, como alega el accionante, sino el estar en litigio la obligación tributaria. No puede decirse que quien acude a la jurisdicción lo haga con el propósito de eludir o evadir sus obligaciones tributarias, porque estaríamos presumiendo su mala fe, contrario a lo que dictamina nuestra Constitución en su artículo 29.¹¹

La actuación del sujeto es lo que determina el juicio. Frente a la posibilidad que tienen los dos grupos de ejercer el derecho de defensa que consagra nuestra Constitución, no es ajustado a la norma de normas **presumir negligencia** del grupo que no demandó el acto administrativo que lo obliga a pagar lo que debe, **ni mala fe** de quien demandó lo que considera que no debe y por eso reclama ante la autoridad pertinente, que es el juez de la República.

Tampoco resulta aceptable comparar la situación de quienes incumplieron sus deberes tributarios con quienes cumplieron, para colegir de ello un trato desigual que concluye en detrimento de estos últimos, porque *“Una es la situación de quien paga lo que cree deber y otra muy distinta la de quien expresa su inconformidad con la obligación que se le ha establecido. El segundo alienta la expectativa de no pagar lo que se le cobra en exceso, y por eso puede beneficiarse de una medida de transacción o conciliación. El otro, habiendo tenido la oportunidad de controvertir la obligación a su cargo, optó por pagarla, convencido de que había sido adecuadamente establecida. Quien controvierte la obligación, asume un riesgo, y el resultado puede, o serle totalmente adverso, o plenamente favorable o, finalmente puede, plantearsele una fórmula de transacción o conciliación, como en este caso. Pero todo ello es fruto de la decisión libre y legítima de controvertir la decisión, como es igualmente libre y legítima la decisión de no hacerlo.”*¹²

11 “(...) el actor plantea una violación del principio de igualdad, por cuanto se estaría concediendo un tratamiento privilegiado a quienes incumplieron con sus deberes tributarios, en detrimento de quienes han sido cumplidos con el fisco. Ese planteamiento, así formulado, resulta equivocado, porque presupone que quien controvierte administrativa o judicialmente los actos mediante los cuales se le establece un impuesto o una sanción, ha incumplido de mala fe con sus obligaciones tributarias, cuando en realidad, como se ha dicho, ejerce un derecho de raigambre constitucional, para controvertir las actuaciones de la Administración que considera contrarias a la ley y lesivas de sus derechos” (Sentencia C-910 de 2004)

12 En la Sentencia C- 910/04 que declaró exequible los artículos 38 y 39 de la Ley 863/03, la Corte examinó la discriminación por existencia de un trato diferente entre quienes habían demandado y quienes no lo habían hecho.

En consecuencia, el Instituto considera que el test de igualdad que exhibe el accionante no es de recibo para efectos de concluir en trato desigual para iguales y, por ende en discriminación de unos u otros, porque los grupos comparados en la demanda no son iguales¹³.

b) **La amnistía invocada.**

La amnistía tiene lugar cuando se condonan, en todo o parte, las obligaciones a cargo de un contribuyente respecto del cual ya se ha configurado la correspondiente obligación,¹⁴ o, cuando, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento. Estas medidas buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad¹⁵

En términos de la Corte, no cabe señalar que las normas que permiten la transacción o la conciliación en relación con tales obligaciones, sin un análisis sobre la procedencia constitucional de tales figuras, impliquen condonar una obligación a quien tiene la condición de deudor moroso.¹⁶

Pues bien, frente a la norma acusada y, con fundamento en los razonamientos expuestos, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario entiende que en la medida en que la conciliación planteada -como medio para terminar anticipadamente los litigios- aplica respecto de obligaciones en controversia, naturalmente no cabe el predicado de obligaciones ciertas e indiscutibles¹⁷ y, en consecuencia, no pueden catalogarse como amnistías tributarias, en los términos de la misma Corte¹⁸. Considera el Instituto, que en el caso materia de estudio, la

13 Para precisar si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas desconoce o no la igualdad es necesario establecer un criterio "tertium comparationis" a partir del cual se pueda determinar si las situaciones o las personas son o no iguales". (Sentencia 1191/01)

14 Sentencia C- 910 de 2004

15 Sentencia C-833/13 de 2013

16 Sentencia C-910 de 2004

17 En concepto del ICDT, Exp. 522, esta Institución precisó lo siguiente: "Lo que primero debemos señalar es que, en nuestra opinión, los métodos alternos de autocomposición de los conflictos en materia tributaria no constituyen amnistías, perdones, condonaciones, remisiones o formas de disponer de créditos tributarios. Sostener que la conciliación o la transacción, como medios para precaver o terminar litigios en materia tributaria, constituyen amnistías, es tanto como sostener que el derecho tributario y la justicia tributaria se limitan a lo que la Administración tributaria haya dispuesto cuando lleva a cabo procesos de determinación de los tributos, y que, por lo tanto, cualquier transacción o conciliación sobre las pretensiones de la Administración tributaria, constituye fatal e inevitablemente un perdón o condonación de las obligaciones tributarias que la Administración, en su infalible e infinita sabiduría, ha establecido mediante los actos administrativos de liquidación de impuestos e imposición de sanciones".

18 Sentencia C- 910/04

norma acusada no trata de favorecer al contribuyente moroso o incumplido con una rebaja de sus obligaciones, sino de terminar anticipadamente una controversia en torno a las mismas, razón por la cual no cabe afirmar que el artículo 305 de la Ley 1819 de 2016 constituya una amnistía.¹⁹

Sin perjuicio de lo anterior, el Instituto considera relevante observar que nuestro ordenamiento adolece de falta de Métodos Alternativos de Solución de Conflictos (MASC) en materia tributaria de manera permanente.

Lo arriba comentado, surge de la inexistencia de normas que establezcan este tipo de procedimientos de forma estable, y esto se evidencia porque en cada reforma tributaria es necesario por el legislador disponer la posibilidad de conciliación en materia tributaria con fechas límite y requisitos especiales.

Esta reflexión surge de la necesidad de descongestionar la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo y de desarrollar los principios de eficiencia y economía procesal, porque se haría menos costoso para la administración y el contribuyente resolver las diferencias en aspectos tributarios.

3.3. Respeto del tercer Cargo. Demanda contra el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016. Condición Especial de Pago.

Si bien el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, emitió el concepto solicitado por la Corte en el expediente D-11950, respecto de los cargos formulados contra este mismo artículo 356 de la Ley 1819 de 2016²⁰, tanto por omisión legislativa, como por violación al principio de igualdad, en esa oportunidad la transgresión invocada- respecto de la igualdad- derivaba del hecho de haber excluido de la condición especial de pago a los obligados tributarios del orden nacional²¹; en

19 Ídem.

20 En esa reciente ocasión, el Instituto reflexionó sobre la demanda planteada, en términos que le permitieron concluir respecto de la violación al principio de igualdad, así:

“La disposición es constitucional en relación con los cargos analizados, porque el legislador podía en su autonomía legislativa encausar los beneficios sólo a la cartera de los entes territoriales, que no habían contado con medidas similares en los últimos tiempos y además acusan un deterioro importante en sus recaudos.

Si bien existe una desigualdad de trato con los deudores morosos del orden nacional la justificación de la diferencia de trato supera el test de constitucionalidad.

Aún si se considerara que no hay razones suficientes explícitas por el Legislador para la exclusión de los contribuyentes nacionales se tendría que integrar la disposición para extenderla a éstos últimos, porque suprimir este tipo de alivios resultaría más grave para los recaudos territoriales y de hecho violatorio del principio de eficiencia, uno de los pilares del sistema tributario “

21 Artículo 356, Ley 1819 de 2016, *Parágrafo 1º, ib.*, “Lo dispuesto en este artículo únicamente será aplicable en relación con impuestos, tasas y contribuciones del **orden territorial**”. (Se destaca),

tanto que en esta demanda la violación a la igualdad versa sobre un aspecto diferente, como se verá enseguida:

Violación del principio de Igualdad, artículo 13 de la Carta.

El artículo 356 de la Ley 1819 de 2016, cuya inexecutable se demanda, consagra una condición especial de pago respecto de los impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial, que en criterio del demandante viola el principio de igualdad.

Contrario a lo que sucede con el artículo 305 que se acaba de analizar, el presupuesto normativo del artículo 356 materia de acusación, es la morosidad en el pago de obligaciones tributarias del orden territorial. Por lo tanto, aplica para deudores morosos que hayan sido sancionados, no para demandantes de actos administrativos tributarios con obligaciones pendientes de decidir en forma definitiva por la autoridad contenciosa, según lo expresado en la norma acusada en lo pertinente, así:

Artículo 356. Condición especial de pago Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones territoriales, **quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2014 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:**

(...)"

Como puede observarse del texto transcrito, en este caso la obligación privilegiada con la condición especial de pago no está en discusión. Está representada en un acto administrativo en firme y debidamente ejecutoriado, razón por la cual es una obligación clara, expresa y exigible, que la Administración ha dejado de cobrar. En estas circunstancias, el Legislador toma la medida de reducir los intereses y sanciones para facilitar a la DIAN su tarea de recaudo y así poder obtener recursos sin mayor desgaste administrativo, en detrimento de quienes cumplieron oportunamente con sus obligaciones tributarias.

Aun cuando la norma acusada no está perdonando la obligación principal del impuesto a cargo de los morosos tributarios del orden territorial, el hecho

cierto es que está condonando parte de lo debido por concepto de intereses y sanciones, según el plazo dentro del cual se cancele.

Según se expuso en párrafos anteriores - al traer a la memoria la jurisprudencia de la Corte-, se está en presencia de una amnistía tributaria cuando, ante el incumplimiento de obligaciones tributarias, se introducen medidas ya sea para condonar, de manera total o parcial, dicha obligación, o bien para inhibir o atenuar las consecuencias adversas (investigaciones, liquidaciones, sanciones), derivadas de tal incumplimiento. Estas medidas buscan generar un incentivo para que el contribuyente moroso se ponga al día con sus obligaciones y ajuste su situación fiscal a la realidad, circunstancias que se evidencian en el artículo 356 objeto de análisis en este punto, razón por la cual el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera que le aplican las reglas que constitucionalmente se imponen para las amnistías, al enfrentarlas con el principio de igualdad señalado en el artículo 13 de nuestra Carta, como lo ha hecho ese alto Tribunal en múltiples oportunidades, de las que se destacan las siguientes:

En la sentencia C-260 de 1993, la Corte -por primera vez- se pronunció sobre la constitucionalidad de las amnistías tributarias, al resolver la demanda interpuesta contra el artículo 66 de la Ley 49 de 1990, que permitía a los morosos ponerse al día cancelando, sin intereses, una tarifa inferior de determinado impuesto. Consideró la Corte, en esa oportunidad, que –aun cuando podría interpretarse que la norma era violatoria del principio de igualdad–, debido a la profunda crisis que para entonces afectaba la industria cinematográfica, concurría una justificación específica para adoptar esta medida.

Con este criterio, desde esa época, la Corte ha recomendado las amnistías sólo para casos muy específicos y precedidas de la razonabilidad que las justifique²²; y a partir de la Sentencia C-511 de 1996 ese distinguido Tribunal *“ha sido muy estricto cuando se trata de analizar la constitucionalidad de amnistías y de saneamientos en materia tributaria, porque con ellas: (...) [se] pervierte la regla de justicia, que ordena tratar a los iguales de modo igual y a los desiguales de modo desigual (...)”*, según recuento contenido en Sentencia C-743 de 2015.

De ahí que, como se advierte en la misma Sentencia, resulten inadmisibles las amnistías generalizadas y desprovistas de una justificación suficiente. *“Corresponde al legislador acreditar la existencia de una situación excepcional que amerite la adopción de este instrumento de política fiscal, como también aportar elementos que evidencien la idoneidad y necesidad, e igualmente que*

22 Ver Sentencias C-260-93; C-823-04; C-511-96; C-592-01; C-992-01 C-1115-01; C-910-2004; C-1114-03; C-833 de 2013; C-743/15, C-551/15 y C 743-15, entre otras.

la afectación que de ella pueda derivarse para los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria se vea compensada por su contribución para superar la situación excepcional que se busca afrontar a través de la amnistía tributaria. Allí donde el legislador no aporte tal justificación, en todo caso corresponde a la Corte examinar la constitucionalidad de la medida, para lo cual ha empleado el test de razonabilidad o principio de proporcionalidad”²³.

Con base en la jurisprudencia materia del recuento jurisprudencial consignado en la citada Sentencia C-743 de 2015, particularmente basado en la Sentencia C-833 de 2013, la Corte reiteró sus argumentos en torno a la violación del principio de igualdad, **cuando se transforman en práctica constante**, pues, según su exposición, *“los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones”*.

Sin embargo, la reiteración legislativa en materia de amnistías es evidente y, siempre, habrá una situación de crisis que las justifique. Por ello, es importante tener en cuenta, que es el legislador- quien en esas situaciones de necesidad presupuestal- debe acreditar la existencia de la situación excepcional que justifica la violación de la igualdad –evidente en esta clase de disposiciones-, **dentro de las cuales encaja perfectamente el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016**.

Naturalmente, si se quiere justificar la medida podrán observarse los mismos fines legítimos que han precedido a tantas otras amnistías, porque la norma cuestionada seguramente persigue **fines legítimos**, como ofrecer a los contribuyentes morosos una **oportunidad para resolver su situación fiscal**, facilitar la **recuperación parcial de sumas adeudadas al fisco y aumentar el número** de personas que ingresan a la base de contribuyentes, justificaciones que se echan de menos en las discusiones que antecedieron la disposición demanda, según lo expuesto por el actor.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, tampoco encuentra justificación alguna que permita concluir en la demostración de la necesidad de la medida, pues el Estado bien podría haber recaudado los impuestos dejados de pagar en el orden territorial, a través del uso eficiente de las herramientas administrativas y judiciales dispuestas para el efecto.²⁴, razón por la cual esta amnistía resulta inconstitucional, puesto que no supera el juicio de proporcionalidad que se

23 Sentencia C-743 de 2015 que contiene importante recuento sobre la materia de amnistías, en la que expresamente se hace referencia, entre otras, a las Sentencias C-511 de 1996 y C-1115 de 2001.

24 Sentencia C-511 de 1996, donde se declaró la inexecutable de varios artículos de la Ley 223 de 1995 *“Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones”* en los que

exige de medidas violatorias del principio de igualdad, como las consignadas en el artículo objeto de controversia.

Concordante con lo anterior, cabe concluir en los términos expuestos por este Instituto en el Concepto aprobado por las mayorías de su Consejo Directivo, resumido en Sentencia C-743 de 2015, en la que se fijaron las reglas para las amnistías tributarias como la que nos ocupa en esta ocasión, en el orden nacional y en relación con el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014, declarado inconstitucional, así:

“...se está ante una amnistía tributaria, pues la norma demandada inhibe o atenúa las consecuencias adversas (sanciones e intereses) que se derivan del incumplimiento de las obligaciones tributarias. En efecto, la norma “permite la condonación total o parcial (entre el 80% y el 20%) de diferentes intereses moratorios y sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores. Además, la disposición prevé la extinción de la acción penal contra los responsables del impuesto sobre ventas y agentes de retención que se acojan a las condiciones especiales de pago...”.

Al estarse frente a una amnistía, la mayoría prosigue por aplicar, conforme a la referida sentencia, un test estricto de proporcionalidad, cuyo resultado es el siguiente: (i) se cumple el requisito de que se trata de un fin constitucionalmente imperioso, dado que obtener mayores recursos permite alcanzar los fines del Estado Social de Derecho; (ii) ante el riesgo moral (moral hazard) que tienen las medidas adoptadas, dado que desincentivan el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias, este medio no es conducente e idóneo para lograr un mayor recaudo, pues en el largo plazo se promueve el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y tampoco es un medio necesario, pues el Estado dispone de diversas y poderosas herramientas administrativas y judiciales, que si se usan de manera eficiente pueden lograr un recaudo significativo; y (iii) la “amnistía no es estrictamente proporcional, pues los beneficios que se obtendrían de la norma no exceden los costos que generaría la misma”, lo cual ilustra de la siguiente manera:

“En un estudio del año 2012, la Dirección Económica y de Asuntos Fiscales de la Comisión Europea recomendó a los Estados Miembros no implementar amnistías fiscales, toda vez que el beneficio esperado (i.e. recaudo de obligaciones tributarias vencidas), por lo general, no supera los costos que se derivan de estas medidas. En el reporte de la

se establecían diversas medidas de saneamiento y se excluía de responsabilidad a contadores, revisores fiscales y administradores por los hechos objeto de tales saneamientos.

Comisión Europea se resumen algunos de los costos que se generan con las amnistías tributarias:

“[...] la implementación de programas de amnistía trae importantes costos: (i) las amnistías tributarias generan inequidad vertical al favorecer a los contribuyentes honestos sobre los deshonestos, (sic.) (ii) la reducción de la percepción de justicia del sistema puede afectar de manera adversa los niveles de cumplimiento [...] y (iii) la implementación reiterada o generalizada de amnistías tributarias puede crear expectativas de medidas similares en el futuro. Esto produce la percepción entre los contribuyentes de que la evasión fiscal puede resultar provechosa”. (...)”

Por tanto, la mayoría concluye que la norma demandada debe ser declarada inexecutable. (...)”.

En esta oportunidad, la decisión del ICDT frente a los cargos contra el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016 es mantener el criterio antes expuesto, por cuanto igualmente no encuentra justificación que supere la vulneración del principio de igualdad.

IV. Conclusiones

Con fundamento en el análisis realizado y en los argumentos aportados, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario considera lo siguiente, en relación con las normas demandadas, todas de la Ley 1819 de 2016:

- Artículo 46, inciso 2. Se recomienda declarar su inexecutableidad
- Artículo 305, ib: Se recomienda declarar su executableidad.
- Artículo 356, ib: Se recomienda declarar su inexecutableidad.

De los Honorables Magistrados, con toda atención,

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO

Presidente

Nota del editor: El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-060 del 07 de junio de 2018**, por medio de la cual se resolvió:

DECLARAR EXEQUIBLE, por los cargos analizados en esta sentencia, el artículo 305 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”*.

DECLARAR INEXEQUIBLE la expresión *“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.”*, contenida en el artículo 46 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”*.

DECLARAR INEXEQUIBLE el artículo 356 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”*.

TEMA

Acto Legislativo 01 de 2016 - Decreto Ley 903 de 2017 - Inventario de bienes y activos de las FARC-EP.

Subtema: Principio de unidad de materia – Ausencia de regulación cierta y suficiente - Destinación exclusiva a la reparación de las víctimas.

LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG

Ponente del concepto

Ref: Expediente RDL-035. Decreto Ley 903 de mayo 29 de 2017. Concepto del 25 de julio de 2017.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la amable invitación formulada por esa Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, transcribimos a continuación la opinión del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, la cual fue aprobada por su Consejo Directivo en sesión llevada a cabo en sesión del día 25 de julio del año en curso.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el doctor **LUIS MIGUEL GÓMEZ SJÖBERG**, quien manifestó no tener inhabilidades o impedimentos respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la citada reunión, doctores Mauricio A. Plazas Vega, Juan Rafael Bravo Arteaga, Alberto Daniel Múnica Cabas, Paul Cahn-Speyer Wells, Juan Guillermo Ruiz Hurtado, Juan de Dios Bravo González, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Harold Ferney Parra Ortiz, Ruth Yamile Salcedo Younes, Eleonora Lozano Rodríguez, Myriam Stella Gutiérrez Argüello, Gustavo Alberto Pardo Ardila, Juan Esteban Sanín Gómez, Horacio E. Ayala Vela, Luz María Jaramillo Mejía, Diego Cubillos Pedraza, Ramiro Ignacio Araújo Segovia, y en la que actuó como Secretario, Guillermo Antonio Suárez Casallas.

El concepto emitido contiene una opinión eminentemente académica y no versa sobre cuestiones particulares ni litigios concretos.

El proceso señalado al inicio corresponde a la revisión oficiosa de constitucionalidad del Decreto Ley 903 de 2017, por medio del cual “*se dictan disposiciones sobre la realización de un inventario de los bienes y activos a disposición de las FARC-EP.*”

1. Objeto o propósito del decreto y su contenido material. Consideraciones preliminares.

- 1.1. Lo primero que se observa es que el decreto examinado, expedido al amparo del artículo 22 de la Constitución Política, del Acto Legislativo 01 de 2016 y del llamado “*Acuerdo Final*”, está orientado a dictar las “*disposiciones sobre la realización de un inventario de los bienes y activos a disposición de las FARC-EP*” (según se lee en el epígrafe del decreto), para dar cumplimiento a lo estipulado en el numeral 5.1.3.7 del citado *Acuerdo Final*. Numeral este según el cual, “*Conforme a lo establecido en este Acuerdo, las FARC-EP procederán a la reparación material de las víctimas, con los bienes y activos antes mencionados, en el marco de las medidas de reparación integral, observando los criterios establecidos por la jurisprudencia de la Corte Constitucional respecto a los recursos de guerra.*”
- 1.2. Establecido este propósito, el artículo 1º ordena de manera escueta, sin mayores precisiones, que las FARC-EP elaboren un inventario definitivo de sus bienes y activos, dentro del término o plazo que coincida con la fecha de terminación de la existencia de las Zonas Veredales Transitorias de Normalización y de los Puntos Transitorios de Normalización. Y, una vez elaborado el inventario, este será entregado formalmente por los representantes de la organización guerrillera a la “*Misión de las Naciones Unidas y al Mecanismo de Monitoreo y Verificación, quienes deberán hacerlo llegar al Gobierno nacional para que éste lo incorpore al patrimonio autónomo al que se refiere el artículo 3º*” del decreto 903 objeto de revisión constitucional.
- 1.3. De esta manera, si bien el propósito central del decreto es determinar las reglas para que se lleve a cabo el referido *inventario de bienes y activos* de las FARC-EP, el contenido material no desarrolla ninguna precisión al respecto. No se estipula nada, a más de otros, en temas tales como:
 - los protocolos y metodologías para su confección precisa y detallada,
 - modos de efectuar las necesarias verificaciones,
 - naturaleza jurídica de los bienes y activos,

- origen de los mismos,
 - la ubicación exacta (en el país o en el exterior),
 - la estimación del valor de cada bien,
 - la titularidad de los bienes, no sólo desde la perspectiva del Derecho Civil, sino también tributaria, para establecer a qué título están declarados (si lo están), y
 - en lo que atañe al ICDT, el decreto no avanza en ninguna precisión que tenga implicaciones tanto en materia de tributos (por ejemplo, impuestos prediales, contribuciones de valorización, plusvalía, otros tributos de contenido patrimonial, formas de regularización y saneamiento fiscal, etc.), como en su dimensión para efectos de nuestra hacienda pública. Y qué efectos (para nuestro caso, de orden tributario) se desprenden por el hecho de que sus titulares (reales o aparentes) dejen de serlo para que los bienes se trasladen al patrimonio autónomo previsto en el mismo decreto.
- 1.4. En suma, el decreto, que tiene rango y fuerza material de ley, no aborda lo que pretende regular, sino que se ocupa del tema que, en el orden en que se deben suceder los acontecimientos, hace relación con la conformación de un patrimonio autónomo y el destino de los bienes y activos. De esta manera, deja al arbitrio de decretos reglamentarios, asuntos que deben quedar, cuando menos, mínimamente precisados en normas de rango legal, lo que conduce a una primera censura por razón de que no respeta el principio de *unidad de materia*. Tal como de manera reiterada lo ha señalado la Corte, el *principio de unidad de materia*, en su formulación más general, atendiendo el concepto consagrado en el artículo 158 de la Carta (aplicable al caso por tratarse de una ley en sentido material) significa que todas las disposiciones que integran una ley deben guardar correspondencia conceptual con su núcleo temático, el cual, a su vez, se deduce del título de la misma. La unidad de materia ciertamente es uno de los elementos esenciales que participan en la *seguridad jurídica* porque, por un lado asegura la coherencia interna de las leyes, las cuales no obstante que pueden tener una relativa diversidad de contenidos temáticos, deben contar siempre con un núcleo de referencia que les de unidad y que permita que sus disposiciones se interpreten de manera sistemática y racional; y, por otro, evita que sobre la misma materia se multipliquen las disposiciones, en distintos cuerpos normativos, con el riesgo de que se produzcan inconsistencias, regulaciones ocultas e incertidumbre para los operadores jurídicos.

- 1.5. Consecuente con las inquietudes de carácter tributario, dado que esos bienes, necesariamente conforman una entidad de naturaleza patrimonial, con efectos en este mismo escenario fiscal, cabe preguntar: ¿la materia puede regularse en un decreto expedido por este mecanismo, dada la prohibición expresa del Acto Legislativo 01 de 2016 que impide decretar impuestos (expresión que debe entenderse no sólo para crearlos sino para regular aspectos en esta materia, dada la competencia exclusiva y excluyente del Congreso)? Es decir, la regulación necesaria y suficiente en la materia, ¿debe contemplar los muchos aspectos impositivos de los bienes y activos, tanto en su dimensión subjetiva (sujeción activa y pasiva) como en relación con los hechos generadores y gravados de tales bienes?; dadas, entonces, las muchas y delicadas implicaciones en todos los órdenes jurídicos, cabría afirmar que, de no integrarse todo el tratamiento, ¿quedaría su regulación en normas dispersas, perdiendo toda coherencia y abriendo peligrosos espacios para la arbitrariedad y nuevos conflictos (lo que reafirmaría, de contera, la censura ya explicada alrededor del principio de unidad de materia)?.
- 1.6. Adicionalmente, se dice en el artículo 2º que el inventario objeto del decreto se considera que corresponde a *“bienes colectivos de los integrantes de las FARC-EP”*. ¿Significa lo anterior que esos bienes pertenecen común y proindiviso a los miembros de dicha organización? ¿Y que la mencionada organización guerrillera, por virtud de este decreto ley, pasa a tener la condición de *comunidad organizada* para efectos del impuesto de renta y de su complementario de ganancias ocasionales, atendiendo lo previsto en el artículo 13 del Estatuto Tributario?. O, por tener tales bienes y activos una *destinación especial*, derivada de una especie de *asignación modal*, ¿quedan sometidos al mismo impuesto bajo la regla del artículo 11 del mismo estatuto legal?. Como se observa, estos son aspectos de regulación necesaria, misma que, por su propia naturaleza, le corresponde hacerla a la rama legislativa del poder público.
- 1.7. Una vez que el decreto examinado dispone la elaboración del inventario (como inventario final, lo que supone que no admite inclusiones o exclusiones posteriores), ordena su entrega formal (del inventario, lo que ello pueda significar), para luego decretar la creación de un patrimonio autónomo del Departamento Administrativo de la Presidencia (SIC), *“que servirá de receptor de todos los bienes y recursos patrimoniales monetizados y no monetizados inventariados”*, delegando en el *contrato fiduciario* *“los términos de administración del mismo, el destino que habrá de dársele al patrimonio a su cargo, y los criterios que deberá tener en cuenta para monetizar los bienes*

y acciones que reciba” (se subraya). Significa lo anterior que, al ser un patrimonio autónomo de un Departamento Administrativo, ¿pasan los bienes y activos a ser de propiedad de La Nación? Y puede, en un contrato, definirse el **destino** de este particular patrimonio?.

- 1.8. Concluye el decreto, determinando que la finalidad del fondo es para (i) la reparación material de las víctimas del conflicto, en el marco de las medidas de reparación integral y (ii) para la “implementación de los programas contemplados en el punto 3.2.2 del Acuerdo Final”.

2. La Opinión del ICDT

Conviene iniciar con la reiteración de lo dicho por el ICDT en los conceptos recientemente enviados a esa Alta Corporación, recordando lo ya precisado por la Corte en sus sentencias C-699 de 2016, C-160 de 2017 y C-174 de 2017, respecto de los criterios de validéz constitucional que deben observar los decretos con fuerza de ley expedidos en el marco de este régimen excepcional, como son los que se refieren a la *conexidad objetiva* para: (i) establecer el vínculo cierto y verificable entre la materia regulada en el decreto y el desarrollo normativo del Acuerdo Final; (ii) facilitar y asegurar la implementación y el desarrollo normativo del Acuerdo; y (iii) no regular aspectos diferentes, ni rebasar el ámbito de aquellos asuntos imprescindibles para la finalidad propia del Acuerdo de Paz.

- 2.1. Como se anunció, el Decreto Ley 903 pretende regular lo atinente a la confección del inventario final de bienes y activos en poder del grupo subversivo. Pero nada precisa al respecto, lo que conduce a los siguientes vicios de orden constitucional: (i) al carecer de un contenido cierto y preciso, que determine las reglas fundamentales necesarias para la validéz de tal inventario, el decreto queda carente del contenido propio exigido en el mismo Acuerdo Final. A juicio del ICDT, no basta con manifestar, de manera puramente literal, que las FARC-EP deben elaborar el inventario definitivo de sus bienes y activos, porque deja al arbitrio del Gobierno, a través de decretos reglamentarios, las reglas y protocolos básicos necesarios para la debida elaboración del inventario, tema que debió quedar en el decreto; y, lo que es peor, si nada se dice, queda el grupo subversivo indebidamente habilitado para hacer el inventario según su propio parecer; (ii) de otro, avanza en regulaciones que, si bien tienen una relación con todo ese universo de los bienes en poder de las FARC-EP, componen una regulación diferente y propia, que ha debido ser objeto de otra ley. De esta manera, al no regular la materia, peca por no respetar el principio de *unidad de materia* y no desarrollar, cabalmente, el mandato del Acto Legislativo 01 de 2016 que le confirió facultades al Presidente de la

República, para dictar los decretos con fuerza material de ley orientados a dar cumplimiento al artículo 22 de la Constitución y al llamado *Acuerdo Final*.

2.2. Ahora bien, en relación con aspectos concretos contemplados en el decreto, a juicio del ICDDT cabe entender que el artículo 3º y la primera parte del 4º son constitucionales, pero de forma condicionada; y que la segunda parte del artículo 4º es inconstitucional. Veamos:

2.3. En lo que tiene que ver con el artículo 3º, caben las siguientes consideraciones y censuras constitucionales:

- Puede ser válido suponer que los bienes y activos de la FARC-EP, tienen un origen ilícito. Empero, el fin último de la paz, previsto en el artículo 22 de la Carta, justifica que estos bienes y activos de origen ilícito puedan tornarse lícitos, si la finalidad es para la “*contribución a la reparación material de las víctimas*”. Pero el artículo bajo examen permite prever que se violarían las siguientes normas constitucionales, si se admite que miembros de la organización guerrillera puedan opinar acerca de su utilización a través de la “*Comisión de Seguimiento, Impulso y Verificación a la Implementación del Acuerdo Final (CSIVI)*” del cual la FARC-EP hacen parte (punto 6.1.a, página 194 del Acuerdo Final), como lo prevé el artículo 3º del Decreto 903 de 2017; más aún, si ellas quedaran cobijadas para ser beneficiarias de esos recursos, como lo prevé el artículo 4º, según lo que más adelante se dirá:
 - *Artículo 2. Son fines esenciales del Estado: (...) asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.* Se construiría un orden injusto si las FARC-EP pueden intervenir en la administración de estos bienes y activos y, peor aún, que puedan beneficiarse directamente de ellos. Si los bienes en poder del grupo subversivo fueron ‘*adquiridos*’ de manera ilegal, fraudulenta o mediante mecanismos de ocultamiento de sus reales beneficiarios, resultaría censurable jurídicamente que la organización guerrillera pasara a coadministrar los bienes y activos y se pudiera beneficiar de los mismos.
 - *Artículo 209. La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de (...) moralidad.* Es cuestionable, bajo el criterio de moralidad, que la FARC-EP pueda administrar y, además, beneficiarse de los bienes y activos, especialmente cuando los mismos tienen su

origen en las actividades ilícitas a las que estuvieron dedicados en el pasado.

- Por esta razón, en opinión del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, las siguientes frases del artículo 3º del Decreto 903 de 2017 son inconstitucionales:

“(...) por recomendación de la Comisión de Seguimiento, Impulso y Verificación a la Implementación del Acuerdo Final (CSIVI)”.

2.4. En cuanto a los reparos al analizar el artículo 4º, el ICDT estima lo siguiente:

- El artículo 4º del Decreto 903 de 2017, viola el numeral 5.1.3.7. (*“Adecuación y fortalecimiento participativo de la Política de atención y reparación integral a víctimas en el marco del fin del conflicto y contribución a la reparación material de las víctimas”*) del Acuerdo Final, al permitir un destino adicional y diferente de los recursos provocados por la reincorporación económica y social de la FARC-EP, lo cual no está previsto en el Acuerdo Final, razón por la cual la frase siguiente del citado artículo 4º debería ser declarada inconstitucional:

“y la implementación de los programas contemplados en el punto 3.2.2 del Acuerdo Final”.

- El uso alternativo de estos recursos para la “Reincorporación económica y social de la FARC-EP” es un tema que ha sido objetado en forma oficial y publica por el Fiscal General de la Nación, señor Néstor Humberto Martínez, y el propio Alto Comisionado de Paz, señor Sergio Jaramillo quien lo calificó, públicamente también, como una *“chambonada”*; de parte del Gobierno Nacional, el Ministro del Interior, señor Juan Fernando Cristo aceptó que se trataba de un error, señalando que este tema se corregiría a través de un decreto ordinario.
- Pero, además, según el propio Acuerdo, cuando los bienes y activos no fueren suficientes para cubrir con suficiencia a las víctimas, el Estado deberá aportar de manera *subsidiaria*, los montos que sean necesarios, lo que refuerza claramente la tesis de que tales recursos sólo pueden estar destinados a la reparación.
- En efecto, en el párrafo 11 del punto 5.1.3.7 del Acuerdo se lee:

“El Estado concurrirá subsidiariamente a la reparación de las víctimas cuando quienes individualmente causaron los daños en el marco del

conflicto no tengan recursos suficientes para repararlos.” (el subrayado no pertenece al texto).

Y líneas adelante se dice:

“las FARC-EP como organización insurgente que actuó en el marco de la rebelión, se comprometen a contribuir a la reparación material de las víctimas y en general a su reparación integral”.

Luego, en los párrafos subsiguientes, se ordena lo siguiente:

“Conforme a lo establecido en este Acuerdo, las FARC-EP procederán a la reparación material de las víctimas, con los bienes y activos antes mencionados, en el marco de las medidas de reparación integral, observando los criterios establecidos por la jurisprudencia de la Corte Constitucional respecto a los recursos de guerra.

Los bienes y activos que no hayan sido inventariados una vez concluido el proceso de dejación de armas, recibirán el tratamiento que establece la legislación ordinaria.”.

- Teniendo en cuenta que el Decreto 903 de 2017 tiene fuerza material de ley, no se puede esperar que un decreto ordinario lo pueda limitar, en forma legalmente válida; si lo hiciera, ese decreto ordinario podría ser anulado por ilegal, en el futuro.
- De otra parte, si la Corte Constitucional avala la conservación de las dos destinaciones mencionadas en el artículo 4º (reparación de las víctimas e implementación de los programas a que se refiere el punto 3.2.2 del Acuerdo Final), queda abierta claramente la posibilidad de que el monto destinado a la *“reparación material de las víctimas”* sea irrisorio frente al que se destine a la *“Reincorporación económica y social de la FARC-EP”*, en aplicación del criterio de *“sus intereses”*, mencionado en 7 ocasiones en el Acuerdo Final, pues ese criterio aplicado en la práctica daría prevalencia a los intereses de la FARC-EP, en desmedro de la reparación a las víctimas.
- Es más, para asegurar la *“contribución a la reparación material de las víctimas”*, consideramos que sería conveniente que, al declarar inconstitucional la frase subrayada, la parte restante del artículo 4º se declare constitucional en forma condicionada, en el entendido de que los recursos se destinarán EXCLUSIVAMENTE a la reparación material de las víctimas.

- 1.5. Ahora bien, desde la perspectiva de la Hacienda Pública, resulta ineludible abordar un análisis de los bienes y activos que se entreguen, según el inventario previsto en el Acuerdo (atendiendo “*los procedimientos y protocolos para inventariar todo tipo de bienes y activos incluidos en lo que se ha venido denominando recursos para la guerra e informar sobre los mismos, todo ello conforme a lo establecido en el subpunto 3.1.1.3 “Suministro de Información” del Acuerdo de Cese al fuego y de hostilidades bilateral y definitivo y Dejación de Armas*”), para establecer si los mismos pasan a ser de propiedad de La Nación. Y, de ser así, confrontar la determinación de destinar los bienes para la reparación de las víctimas a través del Patrimonio Autónomo previsto en el Decreto, a la luz del artículo 359 de la Carta Política. Bajo esta óptica, para salvar la limitación constitucional allí establecida, sería necesario entender que tales recursos tienen un contenido de *‘inversión social’*, en función de su contenido reparador a favor de las víctimas del conflicto.
- 1.6. Pero, la visual precitada puede también ser contrastada con la opción de considerar que todos los bienes y activos en poder de las FARC-EP, por razón del Acuerdo Final, son bienes que, *ab initio*, les pertenecen a las víctimas, para repararles los daños y perjuicios sufridos. Como lo reconoce el Acuerdo, “*la reparación material de las víctimas, con los bienes y activos antes mencionados, en el marco de las medidas de reparación integral*”, son elemento fundamental y central del Acuerdo. De su extenso contenido, pero, principalmente, de esta explícita finalidad, cabe entender que la confección del inventario aludido en el Decreto y los procedimientos y protocolos para su determinación y posterior entrega, corresponde a los instrumentos y herramientas que logren concretar y materializar la efectiva traslación de los bienes y activos a sus reales beneficiarios. Siendo esto así, se trata más de una especie de administración y pago (entendido como satisfacción de la obligación adquirida en el Acuerdo, tanto por parte del Estado como del grupo subversivo), lo que permite superar los obstáculos constitucionales que surgirían de considerar que los bienes y activos pasen a ser de La Nación.

3. Conclusión

Por las razones expuestas, el ICDT considera que el Decreto 903 de 2017 es inconstitucional, si se le juzga bajo el criterio de *unidad de materia* y de la ausencia de regulación cierta y suficiente frente al propósito que animó su expedición:

reglar lo atinente a la elaboración del inventario de bienes y activos en poder de las FARC-EP.

De manera particular, a juicio del ICDT, cabría declarar la constitucionalidad condicionada del artículo 3º bajo el entendido de que los miembros del grupo guerrillero no pueden opinar ni intervenir en el uso y destino de los recursos del patrimonio autónomo creado con los bienes y activos en poder de las FARC-EP. De manera similar, con el artículo 4º, limitando su destino y aplicación, de forma EXCLUSIVA, a la reparación integral de las víctimas, tal como lo ordena el Acuerdo.

Atentamente;

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA

Presidente

Nota del editor: El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-071 del 04 de julio de 2018**, por medio de la cual se resolvió:

Declarar **EXEQUIBLES** los artículos 1, 3, 5 y 6 del Decreto Ley 903 de 2017, *“Por el cual se dictan disposiciones sobre la realización de un inventario de los bienes y activos a disposición de las FARC-EP”*.

Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 2 del Decreto Ley 903 de 2017, *“Por el cual se dictan disposiciones sobre la realización de un inventario de los bienes y activos a disposición de las FARC EP”*, en los términos del debido proceso indicado en el considerando titulado *“La extinción del dominio sui generis”*, de la parte motiva de esta sentencia (párrafos 90 a 99).

Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 4 del Decreto Ley 903 de 2017, salvo la expresión *“y la implementación de los programas contemplados en el punto 3.2.2 del Acuerdo Final”*, que se declara **INEXEQUIBLE**.

TEMA

Omisión Legislativa relativa

Subtema: Principio de buena fe - Confianza legítima – Beneficio fiscal como estímulo o incentivo a la realización de ciertas conductas – Principio de igualdad – Principio de equidad tributaria – Irretroactividad de la ley – Principio de legalidad – Deliberación democrática mínima

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO
Ponente del concepto

Ref.: Expediente No. D-12530. Normas acusadas: Artículo 99 de la Ley 1819 de 2016. Actor: Catalina Hoyos Jiménez. Concepto del 13 de marzo de 2018.

Honorables Magistrados,

En atención a la solicitud de concepto realizada mediante oficio No. [Número de oficio] del [fecha] de marzo de 2018, recibido en este Instituto el [fecha de recepción], a continuación presentamos el concepto correspondiente, el cual fue aprobado en sesión del Consejo Directivo del 13 de marzo del presente año.

En la elaboración del presente concepto, actuó como ponente el Dr. **JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la correspondiente reunión, doctores [Nombre de asistentes]

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

I. Norma acusada

El artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 235-2 del Estatuto Tributario, referente a las rentas exentas para personas jurídicas aplicables a partir del año gravable 2018, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 235-2. Rentas exentas a partir del año gravable 2018. A partir del 1o de enero de 2018, sin perjuicio de las rentas exentas de las

personas naturales, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:

1. Las rentas exentas de la Decisión 578 de la CAN.
2. Las rentas de que tratan los artículos 4o del Decreto 841 de 1998 y 135 de la Ley 100 de 1993.
3. La renta exenta de que trata el numeral 12 del artículo 207-2 de este Estatuto en los mismos términos allí previstos.
4. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.

En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley realicen inversiones en nuevos aserríos vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.

También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.

La exención de que trata el presente numeral estará vigente hasta el año gravable 2036, incluido.

5. Las rentas exentas de que trata el artículo 96 de la Ley 788 de 2002. Estos contribuyentes no estarán cobijados por la exención a la que se refiere el artículo 114-1 de este estatuto.

6. Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario:

a) La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario;

b) La utilidad en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario;

c) La utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana;

d) Las rentas de que trata el artículo 16 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí previstos;

e) Los rendimientos financieros provenientes de créditos para la adquisición de vivienda de interés social y/o de interés prioritario, sea con garantía hipotecaria o a través de leasing financiero, por un término de 5 años contados a partir de la fecha del pago de la primera cuota de amortización del crédito o del primer canon del leasing.

Para gozar de las exenciones de que tratan los literales a) y b) de este numeral 6, se requiere que:

i) La licencia de construcción establezca que el proyecto a ser desarrollado sea de vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

ii) Los predios sean aportados a un patrimonio autónomo con objeto exclusivo de desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario;

iii) La totalidad del desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario se efectúe a través del patrimonio autónomo, y

iv) El plazo de la fiducia mercantil a través del cual se desarrolla el proyecto, no exceda de diez (10) años. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

Los mismos requisitos establecidos en este literal serán aplicables cuando se pretenda acceder a la exención prevista por la enajenación de predios para proyectos de renovación urbana.

7. Venta de energía eléctrica generada con base en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, según las definiciones de la Ley 1715 de 2014 y el Decreto 2755 de 2003, realizada únicamente por parte de empresas generadoras, por un término de quince (15) años, a partir del año 2017, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono de acuerdo con los términos del protocolo de Kyoto;

b) Que al menos el 50% de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador. La inversión que da derecho al beneficio será realizada de acuerdo con la proporción de afectación de cada municipio por la construcción y operación de la central generadora.

8. *La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la presente ley.*

PARÁGRAFO 1o. Las rentas exentas de que trata el numeral 6, se aplicarán en los términos y condiciones allí previstos a partir del 1o de enero de 2017, incluso respecto de los proyectos en los que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, se hayan aportado los predios al patrimonio autónomo constituido con objeto exclusivo para el desarrollo de proyectos de VIS y/o VIP.

PARÁGRAFO 2o. Las rentas exentas de que trata el numeral 4, se aplicarán también durante el año 2017 en la medida en que se cumpla con los requisitos previstos en el reglamento correspondiente para su procedencia.

PARÁGRAFO 3o. Las rentas exentas por la venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, de que trata el presente artículo, no podrán aplicarse concurrentemente con los beneficios establecidos en la Ley 1715 de 2014.

El artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, que adicionó el artículo 235-2 del Estatuto Tributario, determinó las rentas exentas procedentes a partir del año gravable 2018, y 2017 inclusive, algunas de las cuales se encontraban anteriormente reguladas en el artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

Se realiza especial énfasis en la expresión “*asociadas a vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario*” contenida en el numeral 6° del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 y en el párrafo 1° de la mencionada disposición.

II. Petición de la demanda

La actora solicita que se declare que el legislador, en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, incurrió en una omisión legislativa relativa, al haber omitido incluir dentro de los efectos jurídicos del régimen de transición del párrafo 1° del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 a los contribuyentes que en vigencia del numeral 9° del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, iniciaron proyectos de renovación urbana no asociados a viviendas de interés social (en adelante “VIS”) y vivienda de interés prioritario (en adelante “VIP”).

Como consecuencia de la determinación de una omisión legislativa relativa, la actora solicita que se profiera una sentencia integradora o aditiva, a partir de la

cual se determine la exequibilidad condicionada del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de neutralizar los efectos del mencionado precepto.

III. Fundamentos de la demanda. Normas violadas, antecedentes y conceptos de violación

A. NORMAS VIOLADAS

La actora sostiene que se concretizó una omisión legislativa relativa, en virtud de la expedición del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, configurándose una infracción de las siguientes normas de orden constitucional, cuya violación divide de la siguiente manera:

1. *Imperativo constitucional derivado de los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica y respeto por las situaciones jurídicas consolidadas – Violación del preámbulo y los artículos 1, 2, 4, 6, 58, 83 y 363 de la Constitución Política*
2. *Imperativo constitucional derivado del principio de irretroactividad de la Ley tributaria – Violación de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política*
3. *Imperativo constitucional que surge del principio y el derecho a la igualdad, del principio de equidad y justicia tributaria – Violación de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política*
4. *Imperativo constitucional que surge del principio de legalidad – Violación del artículo 150-12 de la Constitución Política.*

Mediante Auto del 9 de febrero de 2018, se admitió la demanda respecto de la totalidad de los cargos formulados en la demanda, por lo que se procederá al estudio de los mismos.

B. ANTECEDENTES

Con el fin de analizar la existencia o no de una omisión legislativa relativa, al haber omitido incluir dentro de los efectos jurídicos del régimen de transición del párrafo 1° del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 a los contribuyentes que en vigencia del numeral 9° del artículo 207-2 del Estatuto Tributario iniciaron proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP, se presentan los siguientes antecedentes normativos:

1. El artículo 18 de la Ley 788 de 2002, adicionó el artículo 207-2 del Estatuto Tributario, determinando como renta exenta la utilidad derivada de la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública, a los que hacía referencia los literales b) y c) del artículo 58 de la Ley 388 de 1997.

La renta exenta señalada fue otorgada por el término de ejecución del proyecto y hasta su liquidación, sin que excediera del término de diez (10) años, siempre que los predios se aportasen a patrimonios autónomos con fines exclusivos de de utilidad pública.

2. Previamente, el artículo 58 la Ley 388 de 1997 había establecido como motivos de utilidad pública, entre otros: (b) el desarrollo de proyectos de vivienda de interés social, la rehabilitación de inquilinatos y la reubicación de asentamientos humanos ubicados en sectores de alto riesgo; y (c) ejecución de programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos.

Conforme a lo anterior, la renta exenta creada en virtud de la Ley 788 de 2002 correspondía a la utilidad derivada de la enajenación de los predios de (i) proyectos de vivienda de interés social; y (ii) programas y proyectos de renovación urbana y provisión de espacios públicos.

3. El artículo 92 de la misma Ley 388 de 1997, había establecido la necesidad de incorporar vivienda de interés social en los planes de ordenamiento territorial y los instrumentos que los desarrollen, incluyendo a los planes parciales para programas de renovación urbana.
4. El Gobierno Nacional, a través del artículo 24 del Decreto 2755 de 2003, estableció los requisitos para la procedencia del beneficio de renta exenta en la utilidad derivada de la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública, precisando que se debía: (i) hacer constar en el acto de constitución del patrimonio autónomo la finalidad exclusiva de utilidad pública; (ii) expedir una certificación por parte de la entidad que administre el patrimonio autónomo indicando que los predios fueron aportados para los fines exclusivos; (iii) aportar una copia de la licencia urbanística en la cual se especificara los fines de utilidad pública; y (iv) expedir una certificación por parte del contador y/o revisor fiscal en la que conste las utilidades obtenidas por la enajenación de los predios destinados a fines de utilidad pública.

En este sentido, los contribuyentes que cumplieran con la totalidad de los requisitos exigidos en el artículo 207-2 numeral 9° y en el Decreto 2755 de 2003 podían tomar como renta exenta la utilidad derivada de los predios destinados para fines de utilidad pública.

5. Mediante Ley 1537 de 2012, el Congreso de la República dictó *normas tendientes a facilitar y promover el desarrollo urbano y el acceso a la vivienda*, en la cual señaló expresamente la obligación de determinar los porcentajes de uso de suelos que deban destinarse al desarrollo de programas de vivienda de interés prioritario.

Por disposición del artículo 46 de la mencionada Ley, el Gobierno Nacional debía determinar las condiciones de aplicación del porcentaje mínimo de suelo dispuesto para viviendas VIP. Así mismo estableció de manera clara que el porcentaje mínimo de suelo dispuesto para vivienda VIP sería aplicable a las nuevas solicitudes de planes parciales a partir de la entrada en vigencia de la reglamentación que estableciera el Gobierno Nacional.

6. En ejercicio de la facultad reglamentaria, el 23 de enero de 2013 el Gobierno Nacional expidió el Decreto 075 de 2013 a partir del cual determinó el porcentaje de VIS y VIP en los proyectos de renovación urbana.

En el mencionado Decreto se estableció un régimen de transición, señalando que los planes parciales en ejecución debían someterse a lo establecido en el plan parcial respectivo y no se afectarían por el hecho de modificarse el Plan de Ordenamiento Territorial.

A partir de la expedición del Decreto 075 de 2013, se diferencia claramente los proyectos relacionados con fines de utilidad pública, de la siguiente manera: (i) aquellos proyectos relacionados con renovación urbana, iniciados antes del 23 de enero de 2013, los cuales no debían cumplir con la construcción de VIS y/o VIP; y (ii) aquellos proyectos relacionados con renovación urbana, iniciados después del 23 de enero de 2013, a los cuales les era exigible un porcentaje mínimo de VIS y/o VIP.

7. El 29 de diciembre de 2016, el Congreso de la República expidió la Ley 1819 de 2016, a partir de la cual se derogó el beneficio fiscal contenido en numeral 9° del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

En el artículo 99 de la mencionada Ley, se establecieron las rentas exentas aplicables a partir del periodo gravable 2018, y 2017 inclusive, determinando como renta exenta las “*asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario*”, dentro de las cuales se señaló a “c) la *utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana*”.

El párrafo 1° del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, señaló que las rentas exentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés

prioritario, serían aplicables incluso a los proyectos que se hubieren iniciado antes de la vigencia de la Ley, y cuyos predios se hubieren aportado al patrimonio autónomo con fines exclusivos para el desarrollo de proyectos de VIS y/o VIP.

A partir de lo anterior se evidencia que el legislador incluyó como beneficiarios de la renta exenta en la utilidad derivada de la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública, únicamente a aquellos proyectos relacionados con renovación urbana, iniciados después del 23 de enero de 2013, a los cuales les era exigible un porcentaje mínimo de VIS y/o VIP.

Como consecuencia, se omitió incluir a los contribuyentes que iniciaron proyectos relacionados con renovación urbana, iniciados antes del 23 de enero de 2013, los cuales no debían cumplir con la construcción de VIS y/o VIP.

El problema jurídico a resolver consiste en establecer si el Legislador, al establecer las rentas exentas a partir del año gravable 2018 (art. 99, Ley 1819/16) vulneró los artículos 1, 2, 4, 5, 6, 13, 58, 83, 95-9, 150-12, 338 y 363 de la Constitución Política, al no haber incluido dentro del régimen de transición previsto en el parágrafo del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, a la utilidad en la enajenación de predios destinados a proyectos de renovación urbana, iniciados en vigencia del numeral 9° del antiguo artículo 207-2 del Estatuto Tributario, no asociados a vivienda de interés social o a vivienda de interés prioritario.

Como consecuencia de lo anterior, se debe resolver si el Legislador incurrió en una omisión legislativa relativa, en vulneración de: (i) los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica y respeto por las situaciones jurídicas consolidadas; (ii) el principio de irretroactividad de la Ley tributaria; (iii) el derecho a la igualdad, equidad tributaria y justicia tributaria; y (iv) el principio de legalidad en materia tributaria.

C. Concepto de violación.

1. Imperativo constitucional derivado de los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica y respeto por las situaciones jurídicas consolidadas – Violación del preámbulo y los artículos 1, 2, 4, 6, 58, 83 y 363 de la Constitución Política

La demanda aborda la violación a los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica y respeto por las situaciones jurídicas consolidadas,

en el sentido de señalar la especial protección a los cambios bruscos o intempestivos de regulación, y la garantía de salvaguardia, cuando quiera que concurren razones objetivas para confiar en la aplicación de un beneficio fiscal.

Se expone que en materia tributaria, la protección a la confianza legítima se concretiza en el resguardo de las razones objetivas para confiar en la aplicación de un beneficio fiscal durante un lapso de tiempo, por lo que el legislador no puede modificarlos en detrimento de los intereses de los contribuyentes.

En el caso bajo estudio, la actora señaló que los contribuyentes que adaptaron su conducta a las exigencias del artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, tenían razones objetivas para confiar en la aplicación del beneficio fiscal en el momento en que se enajenaran los predios destinados a fines de utilidad pública, las cuales se basan en:

- i) El artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario confería un plazo exacto, objetivo y evidenciable, al señalar que la utilidad en la enajenación de los predios destinados para fines de utilidad pública podía ser tomada como renta exenta durante la ejecución del proyecto y hasta por 10 años.
- ii) El artículo 207-2 numeral 9° estuvo vigente por un término de 14 años, correspondiendo a un largo y considerable periodo;
- iii) Durante los 14 años de vigencia, el numeral 9° del artículo 207-2 no fue modificado ni hubo propuestas solidas de modificación;
- iv) La mencionada disposición generó efectos previsibles significativos para los contribuyentes que iniciaron proyectos de renovación urbana, al inducir a la realización de cuantiosas inversiones con el fin de adquirir los predios para ejecutar los proyectos de renovación urbana y al haberlos aportado a los patrimonios autónomos.

A partir de lo anterior, la actora arguyó que el legislador tenía la obligación de garantizar a todos los contribuyentes que hubieren adaptado su conducta a los preceptos del artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, la aplicación de dicho régimen. En consecuencia, el Legislador no podía excluir del beneficio fiscal a los contribuyentes que se encontrasen desarrollando proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP.

Que por efectos de la adecuación de las conductas a lo establecido en el artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, se consolidó una situación jurídica a favor de dichos contribuyentes, que es objeto de protección.

La actora precisó que la protección de la situación jurídica se hace evidente, en los términos de las sentencias C-287 de 2009 y C-604 de 2000, en la medida que el artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario pretendía incentivar una actividad económica por parte de los contribuyentes que generaba una contraprestación a cargo del Estado.

Que en caso de considerarse que no existe una situación jurídica consolidada, existía al menos una expectativa legítima de acceder al beneficio fiscal, que es objeto de protección por parte del Legislador.

Concluye que el legislador no debió otorgar un tratamiento preferente a quienes se encontrasen desarrollando proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP bajo el amparo del anterior artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, y que dicho beneficio debía extenderse a todos los contribuyentes que iniciaron proyectos de renovación urbana en el marco de la misma disposición, en la medida que: (i) existen razones objetivas para confiar en la durabilidad del beneficio; y (ii) el legislador estaba en la obligación de proteger las situaciones jurídicas consolidadas o las exceptivas legítimas.

2. Imperativo constitucional derivado del principio de irretroactividad de la Ley tributaria – Violación de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política

La actora señaló que en virtud del principio de irretroactividad consagrado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, está proscrita la aplicación de normas tributarias a situaciones que ocurrieron con anterioridad a su entrada en vigencia.

Expresó la accionante, que la Corte Constitucional ha señalado la imposibilidad de reconocer efectos retroactivos a leyes nuevas, respecto de situaciones consolidadas bajo el amparo de la legislación anterior.

Que como consecuencia, los efectos de la ley tributaria en el pasado deben ser respetados por la nueva ley, lo que implica que las situaciones jurídicas consolidadas no pueden ser desconocidas.

Que el respecto de las situaciones jurídicas consolidadas debe observarse cuando el Legislador pretende derogar o modificar leyes tributarias, so pena de incurrir en una regulación de manera retroactiva de los efectos que las normas derogadas debieron producir.

3. **Imperativo constitucional que surge del principio y el derecho a la igualdad, del principio de equidad y justicia tributaria – Violación de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política**

En el escrito de Demanda la actora señaló que existió una vulneración al principio de igualdad, entendido este como un derecho de índole subjetivo, que propende por un trato igual a los iguales, y un trato disímil a los desiguales.

Que según ha sido desarrollado por la Honorable Corte Constitucional en sentencias C 1125 de 2008 y C 2018 de 2015, el derecho a la igualdad persigue un mismo tratamiento para personas en situaciones similares, siempre que no exista un tratamiento diferenciado debidamente justificado.

Que cuando se trata de beneficios fiscales, el beneficio debe responder a los principios de homogeneidad y generalidad, garantizando un sistema tributario justo y equitativo, sin que existan distinciones injustificadas.

Que en este caso los contribuyentes que iniciaron y continúan desarrollando proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP son asimilables a aquellos que iniciaron y continúan ejecutando proyectos de renovación urbana **no** asociados a VIS y/o VIP.

Para la actora, la similitud entre aquellos que desarrollan proyectos asociados a VIS y/o VIP y aquellos que no, se concretiza a partir de lo siguiente:

- i) Ambos cumplieron con los requisitos exigidos al momento de radicar sus propuestas de planes parciales de proyectos de renovación urbana, vigentes al momento de la solicitud, con las implicaciones de costos, gastos y desgaste administrativo correspondiente.
- ii) Desde la Ley 788 de 2002 se había cobijado a ambos contribuyentes con el mismo beneficio fiscal, independiente de la asociación a VIS y/o VIP.
- iii) Los dos grupos realizaron cuantiosas inversiones, y crearon patrimonios autónomos con destinación exclusiva relativa a proyectos de renovación urbana.
- iv) Se generaron los mismos beneficios para las poblaciones urbanas, generando la recuperación de manejo ambiental, descongestión del tráfico, mejoramiento en infraestructura de servicios públicos, entre otros.

- v) Tanto los proyectos asociados a VIS y/ VIP como aquellos que no, estructuraron de buena fe sus negocios, y adaptaron su conducta a lo establecido en el artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, tanto así que el beneficio fiscal fue factor determinante para la ejecución de los proyectos.
- vi) Se habían consolidado situaciones jurídicas en vigencia del derogado artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, y como consecuencia merecían tiempo y medios para adaptarse a la nueva situación, considerando que ambos tenían razones objetivas para confiar en la duración del beneficio.
- vii) Existían situaciones jurídicas en la medida que se adaptaron a una normativa que consagró un beneficio como estímulo a la realización de ciertas conductas.

Expone la actora, que no obstante la similitud, existe un tratamiento desigual, en transgresión de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política, al excluir del beneficio de renta exenta a la utilidad derivada de la venta de predios destinados a fines de utilidad pública no asociados a VIS y/o VIP.

4. **Imperativo constitucional que surge del principio de legalidad – Violación del artículo 150-12 de la Constitución Política.**

La actora señala que existe una vulneración al principio de legalidad, bajo la acepción material de dicho principio, consistente en la deliberación acerca del tributo impuesto a cada bien y servicio, en los términos de la sentencia C- 776 de 2003.

Para efectos de soportar lo anterior, expone que el deber constitucional surge de la existencia previa de una discusión democrática mínima de la decisión del Congreso de gravar o excluir de gravamen cierta actividad económica.

Arguye que al revisar los antecedentes legislativos del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, evidencia que el Legislador incumplió el deber constitucional, al no existir una deliberación democrática mínima a partir de la cual se acrediten las razones para excluir de las consecuencias jurídicas del parágrafo 1 del artículo 99, a los contribuyentes que iniciaron proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP.

Expresa que la intención, desde la radicación del proyecto de Ley por el Gobierno Nacional fue conservar los beneficios del artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, para todos los destinatarios de la norma.

Que al haber plasmado una situación fáctica diferente en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, el legislador excluyó sin justificación alguna, y sin una deliberación democrática mínima a los contribuyentes que habían iniciado y se encontraban desarrollando proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP.

Concluye que al no haber existido un debate sobre los fundamentos para excluir del beneficio fiscal a los proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP, iniciados en vigencia del derogado artículo 207-2 numeral 9°, se configuró una transgresión de los artículos 150-12 y 338 de la Constitución Política.

IV. Concepto del Instituto Colombiano De Derecho Tributario

A. Imperativo constitucional derivado de los principios de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica y respeto por las situaciones jurídicas consolidadas – Violación del preámbulo y los artículos 1, 2, 4, 6, 58, 83 y 363 de la Constitución Política

La actora hace recaer este cargo en que los contribuyentes que adaptaron su conducta a las exigencias del derogado artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario tenían **razones objetivas** para confiar en la aplicación de un beneficio fiscal en el momento en que enajenaran los predios destinados a fines de utilidad pública. De manera que el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 al no incluir dicho beneficio para los contribuyentes que se encontraban ejecutando proyectos de renovación urbana **no** asociados a VIS y/o VIP, transgredió por inaplicación los principio de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica y respeto de las situaciones jurídicas consolidadas.

El principio de buena fe, desarrollado en virtud del artículo 83 de la Constitución Política, incorpora un valor ético de confianza, en cuanto se cree que una declaración de voluntad surtirá sus efectos usuales, por lo que se concibe como una exigencia de dicha rectitud a las relaciones entre las autoridades públicas y los particulares¹.

En este sentido, el principio de buena fe y su desarrollo, bajo el precepto de la confianza legítima, implica que la administración se encuentra imposibilitada

1 Sentencia C-527 de 2013

para modificar la situación de los administrados, cuando quiera que existan razones objetiva para confiar en la aplicación de dichos preceptos legales²

En materia tributaria, la Corte Constitucional ha analizado la aplicación de la confianza legítima, al revocarse un beneficio, señalando para el efecto:

*“Este principio, que fue desarrollado por la jurisprudencia alemana, recogido por el Tribunal Europeo de Justicia en la sentencia del 13 de julio de 1965, y aceptado por doctrina jurídica muy autorizada, pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. **Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege.** En tales casos, en función de la buena fe (CP art. 83), el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación. Eso sucede, por ejemplo, cuando una autoridad decide súbitamente prohibir una actividad que antes se encontraba permitida, por cuanto en ese evento, es deber del Estado permitir que el afectado pueda enfrentar ese cambio de política.”³*

A partir de lo anterior se evidencia que la garantía de protección en razón de la de la confianza legítima, encuentra su aplicación ante la existencia de razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación.

En sentencias C-007 de 2002 y C-809 de 2007, la Corte Constitucional señaló que en protección del principio de confianza legítima, se podría predicar la existencia de las siguientes razones objetivas:

“Se podría predicar la existencia de dichas “razones objetivas” cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe.”

2 Sentencia C- 822 de 2011

3 Sentencia C – 487 de 1998

Aunado a lo anterior, la jurisprudencia constitucional ha establecido que el examen respecto de la vulneración de la confianza legítima en los casos de eliminación de exenciones, radica en si aquellas fueron creadas como estímulos o incentivos o correspondieron a un beneficio fiscal sin contraprestación a favor del Estado.

En esta línea, en sentencia C-604 de 2000, la Corte Constitucional señaló:

*“En consecuencia, al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria que suprime una exención debe la Corte, **para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación, como sucedió en el asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública**; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia”*

Así las cosas, la garantía de protección del principio de confianza legítima se predica ante la existencia de razones objetivas que permitan determinar que la aplicación de cierto beneficio fiscal es procedente, siempre que el beneficio fiscal se haya establecido como un incentivo o estímulo a la realización de ciertas conductas.

Vistos estos antecedentes jurisprudenciales, el Instituto considera que el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, y en especial el numeral 6° y el parágrafo 1° resultan violatorio de los principios de buena fe y confianza legítima, por haber incurrido en una omisión legislativa relativa.

De conformidad con lo establecido en Sentencia C-007 de 2002, y en virtud de lo argüido por la actora, las razones objetivas para confiar en la aplicación del beneficio fiscal corresponden a:

- i) El numeral 9° del artículo 207-2 del Estatuto Tributario estuvo vigente por un término de 14 años, desde la Ley 788 de 2002, el cual corresponde a un periodo largo de tiempo.
- ii) Durante su vigencia no fue objeto de modificaciones o propuestas solidas de modificación. En los antecedentes de la Ley 1819 de 2016, Ley que derogó el artículo 207-2 del Estatuto Tributario, se evidencia que se pretendió

conservar el beneficio fiscal de las rentas exentas en la utilidad derivada de la venta de los predios destinados a fines de utilidad pública, no obstante dicho beneficio se conservó únicamente para los contribuyentes que iniciaron proyectos asociados con VIS y/o VIP.

- iii) Al tratarse de una exención en la utilidad derivada de la venta de predios destinados a fines de utilidad pública, su aplicación es obligatoria para el Estado, siempre que se cumplieran los requisitos determinados para ello.
- iv) Se evidencia, de forma general, la generación de efectos previsible significativos, en la medida que los contribuyentes han acomodado su actuación a los requisitos exigidos en el Decreto 2755 de 2003 y a las normas urbanísticas que desarrollan los Planes de Ordenamiento Territorial respectivos.
- v) El beneficio fiscal se instituyó como un estímulo para la inversión en proyectos de renovación urbana.

Como consecuencia de la violación a los principios de buena fe y confianza legítima, al haber omitido incluir dentro de las rentas exentas a la utilidad derivada de la venta de predios destinados a fines de utilidad pública no asociados a VIS y/o VIP, el Instituto considera que es procedente la modulación de los efectos del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 y de su parágrafo 1°, en el sentido de indicar que dicho beneficio se aplica también a los contribuyentes que desarrollaron proyectos no asociados a VIS y/o VIP y cumplieron con los requisitos exigidos en la normativa aplicable vigente.

B. Imperativo constitucional que surge del principio y el derecho a la igualdad, del principio de equidad y justicia tributaria – Violación de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política

En la Demanda, la actora arguyó la vulneración de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política, al haberse configurado un tratamiento disímil para los contribuyentes que se encontraban desarrollando proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP y aquellos que se encontraban en ejecución de proyectos de renovación urbana no obligados a construir VIS y/o VIP.

Los principios y derechos constitucionales cuya vulneración se invoca por parte de la actora, corresponden a igualdad, equidad y justicia tributaria, los cuales han sido definidos por la Corte Constitucional de la siguiente manera:

En cuanto al principio de igualdad, en sentencia C-785 de 2012 la Corte Constitucional señaló:

*“El derecho a la **igualdad deviene del concepto de dignidad humana, lo que trae consigo que todas las personas tienen derecho a solicitar de las autoridades públicas el mismo trato y en ese orden de ideas son merecedoras de la misma consideración.** El art. 13 constitucional establece que todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. La misma norma señala que el Estado debe promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adopte medidas a favor de grupos discriminados o marginados. Además, el Estado debe proteger especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física y mental, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionar los abusos o maltratos que contra ellas se cometan”*

Así las cosas, de manera reiterada, la Corte Constitucional ha señalado que el derecho constitucional a la igualdad comprende un trato igual para quienes se encuentren en las mismas situaciones fácticas y desigual para aquellos con situaciones de hecho disimiles.⁴

Por su parte, el principio de equidad ha sido considerado como una prolongación de los efectos del principio de igualdad, como lo advirtió la Corte Constitucional en Sentencia C 551 de 2015⁵, de la siguiente manera:

*“3.8.2.1. **El principio de equidad tributaria es una manifestación específica del principio de igualdad, que 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.** El principio de equidad puede ser considerado en términos horizontales o verticales. La equidad horizontal implica que el sistema tributario debe dar un mismo trato a las personas que, antes de tributar, tienen la misma capacidad económica, de manera tal que mantengan su paridad luego de pagar sus tributos. La equidad vertical, relacionada con la exigencia de progresividad, implica que la carga tributaria*

4 Entre otras, Sentencia C-431 de 2010, C-543 de 2010, C748 de 2009, C-106 de 2004

5 Reiteración de lo señalado en sentencia C 419 de 1995, C 711 de 2011, C 734 de 2002, C 426 de 2005, entre otras.

se debe distribuir de tal manera que quienes tienen una mayor capacidad económica deben soportar una mayor cuota del impuesto”

Ahora bien, de forma reiterada⁶ la Corte Constitucional ha señalado la necesidad de establecer un criterio que permita diferenciar las situaciones similares de aquellas cuyos supuestos de hecho son disímiles, otorgando con ello objetividad y transparencia en el estudio del caso.

En la Sentencia C 785 de 2012, la Corte Constitucional señaló:

“25. Tres son las etapas que la argumentación debe agotar con el propósito de analizar la posible vulneración del derecho de igualdad. Una primera se refiere al criterio de comparación mencionado, ya que antes de conocer si se está en presencia de supuestos iguales o diferentes se debe conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza. Una segunda etapa, en la cual se debe establecer porque existe un tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles, y una tercera, donde se debe averiguar si el trato distinto está constitucionalmente justificado, esto es si la Constitución amerita un trato diferente o por el contrario deben ser tratados en forma igual.

De la transcripción anterior se advierte, que las etapas para la determinación de la existencia de una igualdad entre situaciones fácticas, se concentran en: (i) Determinar si las situaciones son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza; (ii) justificación de la existencia de un tratamiento diferencial; y (iii) Justificación constitucional.

Conforme a lo anterior, y con fundamento en el análisis de los criterios determinados por la Corte Constitucional en sentencia C-785 de 2012, el Instituto es de la opinión que el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 vulnera el principio de igualdad, al no incluir como beneficiarios de la renta exenta en la enajenación de predios destinados para fines de renovación urbana, a aquellos contribuyentes que se encontraban ejecutando proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP.

El análisis de la situación de comparabilidad puede evidenciarse a partir de lo siguiente:

(i) Determinar si las situaciones son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza;

6 Entre otras, Sentencia C 431 de 2010, C 543 de 2010, C 748 de 2009, C 106 de 2004.

En el caso objeto de estudio los sujetos que se comparan corresponden ambos a entidades que se encuentran desarrollando proyectos de renovación urbana. Para efectos fiscales, las situaciones son susceptibles de comparación en cuanto se evidencia, lo siguiente:

1. Tanto los proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP, como aquellos **no** asociados a VIS y/o VIP son considerados de utilidad pública, establecidos como tal en el artículo 58 la Ley 388 de 1997;
2. Los dos grupos de contribuyentes cumplieron con los requisitos normativos consagrados en el Decreto 2755 de 2003 para acceder al beneficio fiscal de renta exenta en la utilidad en la venta de los predios.
3. Los contribuyentes que cumplieron los requisitos normativos para acceder al beneficio fiscal, se encontraban amparados bajo el principio de confianza legítima.
4. Tanto los contribuyentes que desarrollaron proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP, como aquellos que no se encontraban obligados a dicha exigencia, realizaron su inversión con fundamento en los estímulos o incentivos otorgados por las normas vigentes en dicho momento.

(ii) Justificación de la existencia de un tratamiento diferencial:

A partir de los antecedentes legislativos, no se evidencia una justificación a la existencia de un tratamiento diferencial para los contribuyentes que desarrollan proyectos de renovación urbana asociados VIS y/o VIP y aquellos contribuyentes que ejecutan programas de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP.

(iii) Justificación constitucional

No se evidencia una justificación constitucional que permita establecer que la ejecución de proyectos de renovación urbana, amerite un tratamiento diferencial entre iguales o un tratamiento igual entre disímiles, cuando quiera que se encuentren obligados a la construcción de VIS y/o VIP.

En mérito de lo expuesto, y al no encontrarse una justificación constitucional que amerite un tratamiento disímil, el Instituto considera que se configuró una omisión legislativa relativa a partir del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, al no incluir dentro de los sujetos objeto del beneficio fiscal a los contribuyentes que se encontrasen desarrollando proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP.

C. Imperativo constitucional derivado del principio de irretroactividad de la Ley tributaria – Violación de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política

La actora hace recaer el cargo de omisión legislativa relativa por presunta vulneración de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política en la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones que ya están formalizadas.

Aduce la actora que el principio de irretroactividad tributaria se encuentra ligado a los principios de buena fe y confianza legítima, por lo que al no garantizar la protección de estos se vulnera el principio de irretroactividad, al regularse de manera retroactiva los efectos jurídicos sobre situaciones consolidadas.

Las disposiciones normativas invocadas como vulneradas corresponden a: artículo 363 de la Constitución Política que señala: *“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”* y al artículo 338 que determina: *“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.”*

Las normas de rango constitucional acotadas propenden por una garantía de estabilidad en la determinación de los tributos, permitiendo que se conozca de forma previa a la producción de los hechos imposables las consecuencias jurídicas que de estos se desprenden.

Sobre el alcance de la irretroactividad en materia tributaria, la Corte Constitucional señaló en sentencia C 878 de 2011:

“La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica. Al respecto, se tiene que en sentencia C-185 de 1997 se estableció que la garantía de irretroactividad de la ley tributaria se plasmó

en beneficio del contribuyente, con el fin de evitar que un Estado fiscalista abuse del derecho de imponer tributos.”

En virtud de lo anterior, las normas tributarias deben aplicarse a situaciones jurídicas que se materialicen después de su expedición, encontrándose proscrito la posibilidad de regular situaciones jurídicas acaecidas antes de la entrada en vigencia de la ley respectiva.

Ahora bien, en el caso objeto de estudio se predica la vulneración de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, al no haberse incluido como recipientes del beneficio fiscal existente establecido en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 a los contribuyentes que se encontrasen desarrollando proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP, previo a la expedición de la mencionada disposición legal.

Para el Instituto, es evidente la vulneración a los principios de buena fe y confianza legítima de la disposición demandada, al haberse omitido como beneficiarios de las rentas exentas en la utilidad de la venta de predios destinados para proyectos de renovación urbana a aquellos no asociados con VIS y/o VIP, en la medida que se desconocieron las situaciones jurídicas consolidadas en virtud de las razones objetivas existentes para confiar en la aplicación del beneficio.

No obstante encontrarse ligada, el Instituto considera que no existe una vulneración clara del principio de irretroactividad de la ley tributaria, en la medida que el beneficio fiscal consagrado en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, así como aquel que se encontraba regulado en el artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, se haría efectivo únicamente en el momento de la enajenación de los predios.

D. Imperativo constitucional que surge del principio de legalidad – Violación del artículo 150-12 de la Constitución Política.

La actora señaló que existe una vulneración a los artículos 150 numeral 12° y 338 de la Constitución Política, al no haber existido una discusión democrática mínima en el Congreso de la República sobre la no inclusión de los constructores de proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP en el beneficio fiscal consagrado en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, vulnerándose con ello el principio de legalidad en sentido material.

El principio de legalidad en sentido material, según es aducido por la actora, comprende la garantía de deliberación acerca del tributo impuesto a cada bien y servicio.⁷

En relación con el principio de legalidad, en sentencia C-1383 de 2000, la Corte Constitucional señaló *“el empleo de la facultad reconocida a las autoridades para la creación de cargas impositivas, debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo ‘nullum tributum sine lege’, señala tanto la necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento -directo o indirecto- de la colectividad, que reconoce por esta vía una manera eficaz y necesaria para transferir los recursos que necesita el Estado en cumplimiento de su función”*

Arguye la actora que la ausencia de deliberación democrática mínima se hace evidente en la medida que durante el trámite legislativo se pretendió mantener el beneficio de renta exenta consagrado en el derogado artículo 207-2 numeral 9° del Estatuto Tributario, no obstante se modificaron los destinatarios de la exención que quedó plasmada en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 sin justificación alguna, por lo que se contraría el contenido de la sentencia C-776 de 2003.

En la demanda se afirma que la Corte Constitucional en Sentencia C 776 de 2003 determinó, en un supuesto de hecho análogo, la improcedencia de un gravamen o el retiro de un beneficio, cuando su inclusión o exclusión, según el caso, no se encuentre precedida de una deliberación democrática mínima. A continuación se efectúa una breve referencia sobre esta sentencia.

En la Sentencia C-776 de 2003 la Corte se pronunció sobre la deliberación pública mínima necesaria para gravar bienes y servicios de primera necesidad. En dicha ocasión se constató que la norma acusada no hacía parte del proyecto original presentado por el Gobierno y fue incorporada por la plenaria de la Cámara de Representantes, y más adelante por las comisiones de conciliación, en la medida que no había sido aprobada en el Senado.

Ahora bien, en el caso objeto de pronunciamiento se evidencia que desde el proyecto inicial se pretendió conservar el beneficio fiscal del derogado artículo 207-2 del Estatuto Tributario, no obstante, las referencias a dicho beneficio fiscal en la exposición de motivos y en los debates realizados en el Congreso de la

7 Sentencia C-776 de 2003

República, se referían únicamente a las rentas exentas relacionadas con proyectos VIS y VIP.

Como se evidencia de la Gaceta 1090 de 2016, en la cual se rinde informe de ponencia para primer debate en Comisiones Conjuntas del Congreso de la República, se propone la modificación al artículo 97 del proyecto de Ley, referente a las rentas exentas que serían aplicables a partir del año 2018. En dicho texto se determina la procedencia de las rentas exentas asociadas a la utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana, asociadas a VIS y VIP y se incluye el párrafo que señala el régimen de transición para los proyectos que en la entrada en vigencia de la Ley hubiesen aportado los predios al patrimonio autónomo con objeto exclusivo para el desarrollo de VIS y/o VIP.

En la Gaceta 1153 de 2016 se evidencia el texto aprobado en primer debate por la Comisión Tercera Constitucional Permanente de la Cámara de Representantes, a partir del cual se nota que el texto acogido incorpora la limitación a las rentas exentas a proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP.

En el restante trámite legislativo, el texto sugerido y aprobado desde primer debate en la Comisión Tercera Constitucional Permanente no sufrió modificaciones, y en el informe de conciliación, obrante en la Gaceta 1185 de 2016 se evidencia que no existieron discrepancias respecto de dicho articulado que fuese susceptible de conciliación.

De la revisión de la sentencia C-776 de 2003 y de los antecedentes legislativos obrantes en las Gacetas del Congreso, se advierte que no se evidencia el estudio jurídico de situaciones similares a las que corresponden a la norma demandada, por lo que en los términos de la referida sentencia no se puede predicar la ausencia de una deliberación democrática mínima alegada por la actora.

Si bien es cierto que no se evidencia una deliberación respecto de la no inclusión de los proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP, dentro del supuesto de hecho consagrado en el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, ello no refleja la vulneración del principio de legalidad, en la medida que la norma aprobada si fue objeto de deliberación democrática mínima, observándose incluso que durante el trámite legislativo las referencias a dicho beneficio fiscal se realizaron de manera general como a las rentas exentas a asociadas a VIS y/o VIP.

Con base en el análisis efectuado, el Instituto considera que la norma demandada no vulnera el principio de legalidad tributaria, en la medida que la norma expedida garantizó la deliberación democrática mínima que dicho principio exige.

V. Conclusión

El Instituto considera que con ocasión de la expedición del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 demandado, se configuró una omisión legislativa relativa, en vulneración de los principios constitucionales de buena fe, confianza legítima, seguridad jurídica, respeto por las situaciones jurídicas consolidadas, igualdad, equidad y justicia tributaria.

Como consecuencia, es procedente la modulación de los efectos de la norma demandada, en el sentido de establecer que el beneficio fiscal consagrado para los proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP es también aplicable para los proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP, de acuerdo con expuesto en este concepto.

De los señores Magistrados,

Respetuosamente,

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

MAURICIO A. PLAZAS VEGA

Presidente

Nota del editor: El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-083 del 29 de agosto de 2018**, por medio de la cual se resolvió:

Declarar la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** del parágrafo primero del artículo 235-2 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, en el entendido de que los contribuyentes que previamente a la expedición de la ley hubiesen consolidado las condiciones para acceder al beneficio tributario previsto en el numeral 9º del artículo 207-2 del ET, podrán aplicar la exención tributaria al momento de la enajenación de los predios, en los términos allí establecidos, a pesar de la derogatoria expresa de esa disposición por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

ACLARACIÓN DE VOTO

Ref.: Expediente No. D-12530. Magistrado Ponente: Luis Guillermo Guerrero Pérez. Concepto del 14 de marzo de 2018.

Frente al concepto presentado por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en el expediente de la referencia, el suscrito **JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO**, habiendo obrado como ponente, me permito aclarar mi voto, previo lo siguiente:

En sesión del 13 de marzo de 2018 del Consejo Directivo del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, presenté ponencia de concepto en el asunto de la referencia, en la cual consideré vulnerados los derechos de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica, así como los derechos a la igualdad, equidad y justicia tributaria. Por posición mayoritaria del Instituto, se conceptuó que únicamente existía una vulneración a los derechos de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica.

Respetuosamente, en cuanto a este punto, me aparto de la decisión mayoritaria del Instituto y expongo las consideraciones sobre las cuales planteo la ponencia inicial, de vulneración no solo de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica sino también de igualdad, equidad y justicia tributaria.

1. El Instituto consideró que el beneficio fiscal consagrado en el numeral 6° del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016 se refería a la ejecución de proyectos de vivienda de interés social y de interés prioritario; por lo que debían diferenciarse aquellos proyectos de renovación urbana frente a los proyectos de vivienda de interés social y de interés prioritario.
2. En primer lugar se trata en uno y otro caso de proyectos de renovación urbana, los cuales fueron determinados como de utilidad pública, desde la Ley 388 de 1997.
3. Por otro lado, desde el Decreto 075 de 2013 todos los proyectos de renovación urbana deben cumplir con un porcentaje mínimo de suelo para VIS y/o VIP. Lo anterior sin perjuicio que a la fecha se sigan ejecutando proyectos de renovación urbana que no debían cumplir con el requisito de VIS y/o VIP.
4. En este sentido, al establecerse un régimen de transición en el parágrafo 1 del artículo 99 de la Ley 1819 de 2016, únicamente para los proyectos relacionados con vivienda de interés social y de interés prioritario, se desconoció la similitud entre los contribuyentes que se encontraban desarrollando proyectos asociados a VIS y/o VIP y aquellos que no.
5. Al evaluar los supuestos tácticos de las situaciones que se pretenden comparar, así como la naturaleza de los sujetos, en virtud de los criterios determinados por la Corte Constitucional en sentencia C-785 de 2012, evidencio que

se cumplen los requisitos para realizar un test de igualdad, de la siguiente manera:

(i) Determinar si las situaciones son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza:

En el caso objeto de estudio los sujetos que se comparan corresponden ambos a entidades que se encuentran desarrollando proyectos de renovación urbana.

Para efectos fiscales, las situaciones son susceptibles de comparación en cuanto se evidencia, lo siguiente:

- a. Tanto los proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP, como aquellos **no** asociados a VIS y/o VIP son considerados de utilidad pública, establecidos como tal en el artículo 58 la Ley 388 de 1997;
- b. Los dos grupos de contribuyentes cumplieron con los requisitos normativos consagrados en el Decreto 2755 de 2003 para acceder al beneficio fiscal de renta exenta en la utilidad en la venta de los predios.
- c. Los contribuyentes que cumplieron los requisitos normativos para acceder al beneficio fiscal, se encontraban amparados bajo el principio de confianza legítima.
- d. Tanto los contribuyentes que desarrollaron proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP, como aquellos que no se encontraban obligados a dicha exigencia, realizaron su inversión con fundamento en los estímulos o incentivos otorgados por las normas vigentes en dicho momento.

(ii) Justificación de la existencia de un tratamiento diferencial:

A partir de los antecedentes legislativos, no se evidencia una justificación a la existencia de un tratamiento diferencial para los contribuyentes que desarrollan proyectos de renovación urbana asociados a VIS y/o VIP y aquellos contribuyentes que ejecutan programas de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP.

(iii) Justificación constitucional

No se evidencia una justificación constitucional que permita establecer que la ejecución de proyectos de renovación urbana, amerite un

tratamiento diferencial entre iguales o un tratamiento igual entre disimiles, cuando quiera que se encuentren obligados a la construcción de VIS y/o VIP.

- e. En mérito de lo expuesto, considero respetuosamente que las situaciones tácticas son comparables, y que no existe una justificación constitucional para excluir del beneficio fiscal a los contribuyentes que desarrollan proyectos de renovación urbana no asociados a VIS y/o VIP.

De los Honorables Magistrados,

Atentamente,

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO

TEMA

Recaudo y facturación del Impuesto de Alumbrado Público

Subtema: Tarifa del Servicio Público Domiciliario – Principios
de libertad de empresa e iniciativa privada – Derecho de
negociación y a recibir un beneficio económico razonable.

JUAN PABLO GODOY FAJARDO
Ponente del concepto

Ref.: Expediente No. D-11958 y D-11977. Artículo 352 (parcial) 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”. Concepto del 28 de marzo de 2018.

Honorables Magistrados:

En respuesta a las amables invitaciones formuladas por esa Corporación para presentar concepto en los procesos de la referencia, transcribimos a continuación la opinión del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, la cual fue aprobada por su Consejo Directivo en sesión llevada a cabo en sesión del día 28 de marzo del año en curso.

En la elaboración de dicho concepto actuó como ponente el doctor **JUAN PABLO GODOY FAJARDO**, quien no observó impedimento o inhabilidad respecto de 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, Carlos Mario Lafaurie Scorza, Catalina Hoyos Jiménez, Carolina Roza Gutiérrez Y José Andrés Romero Tarazona 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.

1. Antecedentes

Se demanda en sendas acciones públicas de inconstitucionalidad el artículo 352 de la Ley 1819 de 2016, en los apartes que se resaltan en negrilla a continuación:

“ARTÍCULO 352. RECAUDO Y FACTURACIÓN. El recaudo del impuesto de alumbrado público lo hará el Municipio o Distrito **o Comercializador de energía** y podrá realizarse mediante las facturas de servicios públicos domiciliarios. **Las empresas comercializadoras de energía podrán actuar como agentes recaudadores del impuesto**, dentro de la factura de energía y transferirán el recurso al prestador correspondiente, autorizado por el Municipio o Distrito, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes al de su recaudo. Durante este lapso de tiempo, se pronunciará la interventoría a cargo del Municipio o Distrito, o la entidad municipal o Distrital a fin del sector, sin perjuicio de la realización del giro correspondiente ni de la continuidad en la prestación del servicio. El Municipio o Distrito reglamentará el régimen sancionatorio aplicable para la evasión de los contribuyentes. **El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste.**”

Fundamentan los actores sus demandas en la violación de las siguientes normas y principios de la Carta:

(i) Principios de libertad de empresa y libertad económica

- Amparados en el artículo 334 de la C.P., que adoptó el modelo de economía social de mercado e introdujo una serie de principios e instituciones para regular la intervención del Estado frente a las libertades de los ciudadanos.
- La libertad económica de los particulares se protege constitucionalmente, de manera que sus limitaciones deben ser legítimas en cuanto no afecten el núcleo esencial del derecho, pues la legitimidad de las intervenciones depende de la existencia de motivos adecuados y suficientes para limitar los procesos de creación y funcionamiento de las empresas.
- No puede la ley exigir la prestación del servicio o actividad de recaudo y facturación del impuesto de alumbrado sin reconocer contraprestación alguna por ello, pues ello genera un detrimento patrimonial a los comercializadores del servicio domiciliario de energía eléctrica, incompatible con los dictados del artículo 333 de la C.P.

- Los límites impuestos a la libertad económica suponen desplegar un juicio de razonabilidad y proporcionalidad entre el ejercicio de tales libertades económicas y la garantía de los principios y valores constitucionales defendidos por la medida de intervención.
- La gratuidad del servicio de facturación y recaudo del impuesto de alumbrado no tiene un fundamento constitucionalmente protegido, pues con ello no se busca una finalidad válida, ni aún un mejor control al cumplimiento de los deberes fiscales de los contribuyentes.

(ii) Imposibilidad de imponer a un particular el recaudo y facturación del impuesto sobre el servicio de alumbrado público

- Por vulneración a los límites de la libertad económica, conforme al principio que vincula al legislador, al tenor de lo dispuesto por el numeral 21 del artículo 150 de la C.P.
- Por vulneración a otras normas constitucionales, incluyendo el preámbulo de la C.P., en cuanto reconoce la existencia de un mandato referido a la existencia de un marco jurídico que garantice un orden político, económico y social justo.
- La efectividad de los principios, deberes y derechos fundamentales consagrados en la C.P., conforme a su artículo 2, en particular, la libertad económica y de empresa.
- Los derechos, libertades y oportunidades fundamentales que protege el artículo 13 de la C.P.
- Los principios de justicia y equidad de que trata el numeral 9 del artículo 95 de la C.P., así como los principios de equidad, eficiencia y progresividad que fundan el sistema tributario, conforme al artículo 363 del a C.P.

(iii) Finalidad social del Estado y de los servicios públicos

- El régimen tarifario de los servicios públicos debe tener en cuenta, además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos, asegurando una recuperación eficiente de los costos y gastos incurridos en su prestación, al tenor de lo dispuesto por el artículo 365 de la C.P.
- Los apartes demandados de la norma vulneran la participación de los particulares como empresas comercializadores de energía eléctrica en un orden

económico justo, al trasladarles la actividad de facturación y recaudo de un tributo, sin la contraprestación debida, a pesar de que dichas actividades generan un costo para tales empresas, que no están en condiciones de asumir de forma gratuita.

- Al impedir la retribución de los costos incurridos en la facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público, se vulnera el artículo 367 constitucional, pues se impide el reconocimiento de costos reales e ineludibles en que incurren las empresas comercializadoras que no son remunerados a través de la fórmula tarifaria, ni a través de contratos, puesto que el legislador lo impide expresamente.

Finalmente, los actores concretan la formulación de sus cargos de inconstitucionalidad de la siguiente manera, razonablemente comparable para las dos demandas, más allá de las diferencias en su argumentación:

(i) No se ajusta a la Constitución el hecho de que los apartes de la norma acusada impongan a un grupo de particulares, a saber las comercializadoras del servicio domiciliario de energía eléctrica, el deber de facturar y recaudar el impuesto de alumbrado público; y

(ii) No se ajusta a la Constitución el hecho de que la norma acusada señale que la referida función de facturación y recaudo sea gratuita, a pesar de que la misma genera costos significativos para sus destinatarios.

2. Opinión del ICDT

En relación con los cargos de inconstitucionalidad, tal como se resumen por el propio actor, el Instituto considera los siguientes:

(i) Se ajusta a la Constitución el hecho de que los apartes de la norma acusada impongan a un grupo de particulares, a saber las comercializadoras del servicio domiciliario de energía eléctrica, el deber de facturar y recaudar el impuesto de alumbrado público.

Los fundamentos de la conclusión son los siguientes:

- Es perfectamente admisible que el legislador le imponga a los particulares deberes tributarios instrumentales vinculados al cumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales de terceros, como ocurre en el caso de los agentes de retención o aún los sustitutos del responsable, frente a tributos como el impuesto sobre la renta, el IVA, el gravamen a los movimientos financieros y el impuesto de registro, entre otros.

- En el caso del impuesto de alumbrado público, ello no constituye una novedad, pues los comercializadores del servicio domiciliario de energía eléctrica llevan a cabo la facturación y recaudo del tributo en la actualidad.
- La jurisprudencia constitucional ha señalado que el fundamento de tales deberes debe encontrarse en el principio de solidaridad, en virtud del cual los particulares deben colaborar con el Estado en este tipo de actividades, aún cuando de las mismas se deriven cargas, siempre que las mismas sean razonables y proporcionadas (Sentencias C-830/10 y C-264/13).

(ii) No se ajusta a la Constitución el hecho de que la norma acusada señale que la referida función de facturación y recaudo sea gratuita, a pesar de que la misma genera costos significativos para sus destinatarios.

Los fundamentos de la conclusión son los siguientes:

- Tal como se expone con suficiencia en la segunda demanda, las funciones inherentes a la facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público constituyen actividades complementarias a la prestación del servicio público de energía eléctrica, en los términos del artículo 146 de la Ley 142 de 1994.
- Tales actividades no son de poca monta, pues implican incurrir en costos que en la actualidad la CREG, mediante la Resolución 122 de 2011, autoriza que le sean compensados a los comercializadores, como quiera que normalmente requieren la contratación de empresas especializadas para el efecto.
- Por lo tanto, impedir tal recobro desequilibra el sistema de determinación de las tarifas del servicio público domiciliario, que está basado en principios protegidos constitucionalmente y asociados a la libertad de empresa como los de iniciativa privada, derecho de negociación y derecho a recibir un beneficio económico razonable.
- La gratuidad del servicio de facturación y recaudo del impuesto de alumbrado público carece de una finalidad constitucionalmente protegida, en cuanto excede el alcance de los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que informan el deber de solidaridad implícito en la asunción de deberes tributarios instrumentales por parte de los particulares, para asegurar o facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias sustanciales a cargo de terceros (Sentencias C-830/10 y C-264/13).

3. Conclusión

Por las razones expuestas, el ICDT considera que el segundo aparte de la disposición demandada, en cuanto dispone que “El servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste” es inconstitucional.

De los Honorables Magistrados, con toda atención,

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

JUAN GUILLERMO RUIZ HURTADO

Presidente

Nota del editor: El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-088 del 19 de septiembre de 2018**, por medio de la cual se resolvió:

Declarar **EXEQUIBLES** las expresiones “o Comercializador de energía” y “el servicio o actividad de facturación y recaudo del impuesto no tendrá ninguna contraprestación a quien lo preste”, contenidas en el artículo 352 de la Ley 1819 de 2016, “[p]or 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”, en relación con los cargos analizados en esta sentencia.

TEMA

Principio de legalidad

Subtema: Libertad de configuración del legislador – Remisión a elementos del tributo– Contribución especial por contratos de obra pública y concesiones - Presunción de constitucionalidad.

JUAN PABLO GODOY FAJARDO
Ponente del concepto

Ref.: Expediente D-12209. Parágrafo (parcial) del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 “Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010”. Actor: Marlyn Carolina Rivera Martínez. Concepto del 8 de agosto de 2017.

Honorables Magistrados:

En respuesta a la amable invitación formulada por esta Corporación para presentar concepto en el proceso de la referencia, transcribimos a continuación la opinión del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO, la cual fue aprobada por su Consejo Directivo, en sesión llevada a cabo el día 8 de agosto del año en curso.

En la elaboración del presente concepto actuó como ponente el doctor **JUAN PABLO GODOY FAJARDO**, quien manifestó no tener inhabilidades o impedimentos respecto del asunto sometido a estudio, como tampoco los restantes miembros del Consejo Directivo que participaron en la citada reunión, doctores Mauricio A. Plazas Vega, Mauricio Piñeros Perdomo, Lucy Cruz de Quiñones, Juan Guillermo Ruiz Hurtado, Juan Pablo Godoy Fajardo, Juan de Dios Bravo González, Harold Ferney Parra Ortiz, José Andrés Romero Tarazona, Eleonora Lozano Rodríguez, Carolina Rozo Gutiérrez, Juan Esteban Sanín Gómez, Horacio E. Ayala Vela; Luz María Jaramillo Mejía, Henry González Chaparro, Adriana Grillo Correa y Ramiro Ignacio Araújo Segovia.

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

1. Norma Acusada

El 16 de junio de 2017, la ciudadana Marlyn Carolina Rivera Martínez presentó demanda de acción pública de inconstitucionalidad en contra del parágrafo (parcial) del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014, “*Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010*”.

La disposición objeto de la demanda se transcribe a continuación, tal y como se publicó en el Diario Oficial 49.369 de fecha, diciembre 18 de 2014. Así mismo, se resalta el apartado demandado:

LEY 1738 DE 2014

(Diciembre 18)

Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997, prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006 y 1421 de 2010.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

[...]

Artículo 8°. De la vigencia y derogatoria de la ley. La presente ley tiene una vigencia de cuatro (4) años a partir de la fecha de su promulgación y deroga las demás disposiciones que le sean contrarias y el penúltimo inciso del artículo 6° de la Ley 1106 de 2006.

Parágrafo. No estarán sometidos a la vigencia de la presente ley y tendrán una vigencia de carácter permanente los artículos 5° y 6° de la Ley 1106 de 2006, y los artículos 6° y 7° de la Ley 1421 de 2010.

2. Fundamento de la demanda

La accionante fundamentó su demanda en las siguientes consideraciones:

1. El parágrafo del artículo 8 de la ley 1738 de 2014, por medio del cual se le otorgó carácter permanente a la contribución, revivió una disposición que ya no se encontraba vigente. Así lo explicó la demandante al señalar, “(...) *su vigencia se había agotado desde el 30 de diciembre de 2013, según lo manifestado en el Artículo 53 de la Ley 1430 de 2010 (4 años SIC), que derogó de manera tácita la prorroga hecha al mismo tributo (3 años SIC), según la Ley 1421 de 2010 (...)*”.

2. El legislador vulneró el principio de legalidad al revivir con una sola mención, una contribución que no se encontraba vigente y cuyos elementos, por consiguiente, se encuentran por fuera del ordenamiento jurídico. A continuación se transcribe la parte pertinente de la demanda:

“El congreso de la República es autónomo en la creación de impuestos, pero en la norma demandada no fijó directamente los elementos que constituyen el impuesto (...) se limitó a darle el carácter de permanente a una ley tributaria que ya se encontraba por fuera del ordenamiento jurídico en razón a que su vigencia había terminado hace más de un año (30 de diciembre de 2013).”

3. Si la intención del legislador era otorgarle el carácter de permanente a la contribución, su obligación dentro del marco del principio de legalidad, era la de establecer nuevamente todos los elementos del tributo. De conformidad con lo manifestado por la accionante:

“El legislador debió reproducirla en una nueva norma o simplemente crear nuevamente dicho tributo, fijando nuevamente y de manera completa, todos los elementos del tributo, según lo obliga el Artículo 338 Constitucional”.

3. Consideraciones del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Es de suma importancia hacer algunas aclaraciones previas, antes del cuidadoso análisis de la constitucionalidad del precepto legal acusado bajo la estricta perspectiva de los cargos de inconstitucionalidad formulados por la accionante.

En primera medida, el Instituto advierte que la accionante incurrió en varias falencias de técnica jurídica al exponer los fundamentos que dieron lugar a la formulación de la acción. Sin perjuicio de lo anterior, y toda vez que la acción de inconstitucionalidad es una facultad que se predica respecto de todos los ciudadanos en cuanto tales, el Instituto hará referencia al cargo, en los mismos términos en que fue formulado por la accionante y bajo la interpretación que concienzuda y razonablemente pueda hacerse del mismo.

En segunda medida, es menester entender cuál es el verdadero problema jurídico que plantea la accionante. El Instituto considera que el pronunciamiento, tanto de todos los intervinientes como de la Corte, debe concentrarse en el objetivo común de determinar: (i) si el legislador tiene la potestad de revivir un disposición que no se encuentra vigente con sólo hacer alusión a ella y (ii) si de tener tal potestad, al hacer uso de la misma, vulnera el principio de legalidad en materia tributaria.

Ahora bien, de la consideración anterior, queda claro el problema jurídico no consiste en determinar si la contribución se encontraba vigente o no para la fecha de expedición de la Ley 1738 de 2014.

No obstante, no debería pasarse por alto que, en efecto, coexisten en nuestro ordenamiento jurídico dos normas que regulan el mismo supuesto de hecho de forma sustancialmente diferente. Tanto la ley 1421 de 2010, como la ley 1430 del mismo año, prorrogaron la vigencia de la contribución especial por contratos de obra pública y concesiones, estableciendo la primera una prórroga por cuatro (4) años y, la segunda, una prórroga de tres (3) años, acaso inadvertidamente.

Como se puede observar, y como bien lo advirtió la DIAN por medio del Concepto No. 7086 de fecha 28 de abril de 2016, existe en la regulación de la contribución especial por contratos de obra pública y concesiones una antinomia, conflicto o contradicción entre dos leyes, que estimamos conveniente que la Corte Constitucional considere al resolver la presente acción de inconstitucionalidad a pesar de que, a la postre, ello pueda no ser determinante para la decisión sobre la constitucionalidad de la disposición demandada, como en efecto el Instituto cree que no lo es.

Una vez hechas las aclaraciones pertinentes, procederemos a analizar el problema jurídico en mención.

Los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política de Colombia, le otorgan a nuestro legislador un extenso margen de configuración normativa en materia tributaria. Como consecuencia de ello, el legislador tiene la potestad de regular de forma amplia y suficiente los asuntos fiscales, para lo cual se le confiere la facultad de establecer, imponer o crear los tributos, modificarlos, derogarlos, determinar los métodos para su recaudo, las sanciones derivadas de su incumplimiento, entre otras prerrogativas.

Como puede evidenciarse, es claro que existe un amplio espectro de creación y desarrollo de la Ley que la Carta Política le reconoce al legislador, quien a su vez lo ejerce, bien sea directamente por el Congreso o por conducto de las Asambleas Departamentales o Concejos Municipales, según sea el caso.

Ahora bien, respecto del asunto sometido a discusión, es importante partir de la siguiente premisa. Si el legislador se propone que una norma de carácter temporal siga teniendo aplicación y validez dentro de nuestro sistema jurídico, puede optar por uno de dos caminos, a saber: (i) prorrogar la vigencia de la norma que consagra la disposición que tiene interés en mantener viva; o (ii) otorgarle a la norma el carácter de permanente.

Respecto del primer supuesto, es decir, el relativo a la prórroga de la vigencia de la norma, es preciso recordar que el término prórroga es definido por el diccionario de la Real Academia Española, como la “1. f. *Continuación de algo por un tiempo determinado.*”; es decir, es claro que para que pueda prorrogarse una norma, debe encontrarse vigente la disposición respecto de la cual se pretende la continuidad.

En relación con el supuesto de otorgarle carácter permanente a la norma, la necesidad de que la disposición a la cual se hace referencia se encuentre vigente no parece ser tan clara y, en tal virtud, el legislador tendría la opción de hacer alusión a la norma cuya vigencia ha expirado para revivirla, o ponerla nuevamente en vigor.

Corolario de lo anterior, se procederá a determinar: (i) si el legislador puede otorgarle el carácter de permanente a un tributo que no se encuentra en vigor, con simplemente hacer mención de la norma que la consagraba y (ii) si al hacerlo infringe el principio de legalidad.

Para resolver el primer interrogante, utilizaremos como criterios los expuestos por la Corte Constitucional en la sentencia C-615 de 2013. En dicha providencia se indicó cuál es el alcance y limitaciones de la potestad legislativa en materia tributaria.

Los criterios mencionados fueron expuestos por la Corte Constitucional de la siguiente forma:

“Así las cosas, acerca de la amplia libertad de configuración del Legislador en materia tributaria, la jurisprudencia de esta Corporación ha indicado que (i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al Legislador; (ii) que de conformidad con esta amplia libertad de configuración en la materia, el Legislador no solo puede definir los fines sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria; (iii) existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el Legislador adopte sobre política tributaria y corresponde una pesada carga argumentativa para demostrar lo contrario; (iv) que esta potestad del legislador puede ser usada ampliamente para la creación, modificación, regulación o supresión de tributos; (v) que no obstante la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, ésta debe ejercerse dentro del marco constitucional y con respeto de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales; y (vi) que la potestad del

Legislador tiene como correlato la obligación de tributar y el respeto de los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad”¹.

Como ya se señaló previamente, y como lo reitera la sentencia citada, la potestad del legislador puede ser usada ampliamente para crear tributos, con sujeción a ciertos límites, pues es una facultad reglada. Ahora bien, si nos encontramos ante la existencia de un tributo de carácter transitorio, no es posible desconocer, tal y como lo señaló la accionante que:

“Cuando la ley que crea como permanente un tributo que previamente había sido establecido como transitorio mediante Decreto de Emergencia Económica, se produce cuando tal tributo transitorio ya ha dejado de regir, la consecuencia no es la de que el impuesto transitorio continuará rigiendo, pues tal continuidad es un imposible fáctico, sino que debe entenderse, que el legislador creó un nuevo tributo, idéntico o similar en su configuración, a uno que rigió en el pasado.”²

Si bien lo que entendemos hizo el Congreso por medio del párrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014 fue otorgarle carácter permanente a la contribución, es posible advertir que pudo haber un error inocuo de técnica legislativa al invocar con tal fin también la Ley 1421 de 2010, en el evento en que se concluyera que la misma fue derogada por la Ley 1430 del mismo año.

Es que el Instituto considera, para los fines de la presente acción de inconstitucionalidad, que la aparente antinomia creada en esta materia por el legislador con motivo de la expedición de la Ley 1430, es irrelevante.

En efecto, y aún a contrapelo de la doctrina de la DIAN antes referida, resolver tal antinomia en el sentido de considerar que la Ley 1430 de 2010 derogó la ley 1421 del mismo año y que, en consecuencia, la contribución de obras públicas y concesiones no rigió entre el 29 de diciembre de 2013, fecha hasta la cual fue extendida por la Ley 1430 de 2010, y el 18 de diciembre de 2014, fecha de promulgación de la Ley 1738 de 2014, es irrelevante para los fines del cargo de inconstitucionalidad que se estudia, según se desprende de lo que se expondrá más adelante.

Tal y como lo señaló el Tribunal Constitucional, el legislador puede definir con un amplio margen de libertad los medios que va a utilizar para ejercer sus potestades tributaria. El amplio margen al que se hace referencia, implica para el Congreso la facultad de elegir el método para crear o regular lo relativo a una norma fiscal.

1 Corte Constitucional, Sala Plena. Sentencia C 615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

2 Corte Constitucional, Sala Plena. Sentencia C 992 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

Bajo los términos anteriores, es forzoso concluir que el legislador tenía plenas facultades para revivir o volver a crear la norma que regulaba la contribución especial por contratos de obra pública, tan sólo haciendo referencia a la misma, por medio de la expedición de una nueva Ley; y tal fue el medio que el Congreso estimó más conveniente y eficiente para hacerlo, pues no existe disposición legal o precedente jurisprudencial alguno que califique dicha prerrogativa como prohibida o inconstitucional.

Ahora bien, el hecho de que el legislador hubiera podido incurrir en un error a la hora de redactar la disposición normativa, no implica que existan razones suficientes para concluir que la norma alusiva a la contribución sea inconstitucional. La jurisprudencia ha sido clara y uniforme en el sentido de manifestar que existe una presunción de constitucionalidad en relación con las decisiones que el legislador adopte, que debe desvirtuar fehacientemente quien se proponga cuestionarlas.

El Instituto no encuentra, en los cargos formulados por la accionante, razones o argumentos que permitan advertir la existencia de una carga argumentativa suficiente para desvirtuar la precitada presunción. De lo anteriormente expuesto, puede concluirse que *prima facie*, el legislador puede válidamente revivir un tributo que no se encuentra en vigor, simplemente haciendo mención a la norma que la consagraba.

Sin perjuicio de lo anterior, considerando que las prerrogativas del legislador no son ilimitadas, la legalidad de las disposiciones tributarias deba juzgarse bajo una mirada crítica, a fin garantizar que con la expedición de las mismas no se estén desconociendo ni los principios constitucionales como los de equidad, eficiencia y progresividad, ni los derechos fundamentales que consagra nuestro ordenamiento.

Sobre este último aspecto es preciso recordar que el Magistrado Marco Gerardo Monroy Cabra ya había estudiado, bajo el marco de una acción de inconstitucionalidad, si la contribución revivida por la disposición demandada, era o no respetuosa de los principios de equidad, eficiencia y progresividad. En tal oportunidad la Corte recordó que la contribución ya había sido objeto de un control automático de constitucionalidad y fue así como señaló:

“Ella fue objeto de control automático de constitucionalidad por parte de esta Corporación, por estar contenida en un decreto legislativo adoptado por el presidente de la República durante la vigencia del estado de conmoción interior decretado mediante el Decreto 1793 del 8 de noviembre de 1992. En la Sentencia respectiva (C-083 de 1993), la Corte examinó: (i) la constitucionalidad formal del Decreto mencionado; (ii) la conexidad entre los motivos de la declaratoria de conmoción interior y la contribución decretada por

el Presidente; (iii) las facultades ejecutivas para decretar contribuciones en tiempos de “no paz”; y (iv) la conformidad de la norma con el principio de equidad tributaria a que se refiere el artículo 363 de la Constitución.³”

Es necesario destacar que, en tal oportunidad, la Corte Constitucional estudió de forma amplia la contribución especial por obras públicas y concluyó que la norma no solo era respetuosa de los principios de equidad, eficiencia y progresividad sino que, adicionalmente, no podía considerarse como confiscatoria. Con fundamento en tal consideración, y bajo la premisa de que ya se ha estudiado lo suficiente la constitucionalidad de la disposición bajo la perspectiva de los principios y derechos fundamentales, no se requiere ahondar más sobre este punto.

Finalmente, debe estudiarse si el legislador vulneró el principio de legalidad al utilizar, como método legislativo para revivir un tributo cuyo término de vigencia expiró, la simple alusión a la norma que lo consagraba.

Tal como hizo el Instituto previamente para dar respuesta al primer interrogante, en esta oportunidad recurrirá a la sentencia C-891 de 2012 como marco de referencia, por ser la providencia a través de la cual se compilaron los elementos que componen el principio de legalidad y los fines que éste persigue. En este contexto el Tribunal manifestó lo siguiente:

“En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: (i) materializa la exigencia de representación popular (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.”

En primer lugar, este principio busca materializar la exigencia de representación popular, toda vez que señala que deben ser los órganos de elección popular los que, de forma directa, señalen los elementos esenciales del tributo, a saber: sujetos activo y pasivo, el hecho y la base gravable y la tarifa de las obligaciones tributarias.

El Instituto encuentra que este requisito debe entenderse como cumplido, pues fue el Congreso de la República quien expidió la Ley 1738 de 2014 y, por consiguiente, fue ésta misma Corporación la que directamente fijó los elementos de la contribución. Si bien el legislador, al expedir la Ley 1738 de 2014, no volvió a mencionar de forma expresa los elementos de la obligación tributaria como lo pretende la accionante, ello no implica que no los hubiese fijado, pues

3 Corte Constitucional, Sala Plena. Sentencia C 1153 de 2008. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

los elementos esenciales de la contribución fueron el resultado de la configuración normativa del legislador desde el año 1997, con algunos cambios menores que han sido introducidos por el mismo órgano representativo.

De otra parte, la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, se entiende cumplida cuando se materializa el principio de predeterminación del tributo, de conformidad con el cual “*una lex previa y certa* debe señalar los elementos de la obligación fiscal”.

Como puede observarse en el caso estudiado, no existe para los contribuyentes inseguridad o duda en relación con las obligaciones que emanan de la contribución especial por construcción de obras públicas y concesiones. Se reitera que, pese a que el legislador no reprodujo todos y cada uno de los elementos de la obligación tributaria, en efecto existe una ley -Ley 1106 de 2006- que reguló de forma previa y con un grado suficiente de certeza los elementos de la referida contribución.

La ley 1106 de 2006, prorrogada tanto por la ley 1421 de 2010 como por la ley 1430 del mismo año, y que adicionalmente fue expresamente aludida y prorrogada por la Ley 1738 de 2014, fijó con suma claridad y precisión los elementos de la contribución⁴.

No podría afirmarse entonces que el legislador incurrió en una transgresión del orden constitucional, sencillamente por no transcribir los elementos de la obligación tributaria en la ley 1738 de 2014. De hecho, la Corte Constitucional ha sido enfática en manifestar que sólo cuando la falta de claridad sea insuperable se deriva la inconstitucionalidad de la norma que determina los elementos de la obligación tributaria.

En este sentido, no podría concluirse que a la norma acusada le falta claridad; pero, aun si se aceptara que la norma no es clara, la falta sería superable,

4 “**Ley 1106 de 2006, Artículo 6°.** De la contribución de los contratos de obra pública o concesión de obra pública y otras concesiones. **El artículo 37 de la Ley 782 de 2002 quedará así:** Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición. Las concesiones de construcción, mantenimiento y operaciones de vías de comunicación, terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales pagarán con destino a los fondos de seguridad y convivencia de la entidad contratante una contribución del 2.5 por mil del valor total del recaudo bruto que genere la respectiva concesión. Esta contribución sólo se aplicará a las concesiones que se otorguen o suscriban a partir de la fecha de vigencia de la presente ley. Se causará el tres por ciento (3%) sobre aquellas concesiones que otorguen las entidades territoriales con el propósito de ceder el recaudo de sus impuestos o contribuciones. Autorízase a los Gobernadores Departamentales y a los Alcaldes Municipales y Distritales para celebrar convenios interadministrativos con el Gobierno Nacional para dar en comodato inmuebles donde deban construirse las sedes de las estaciones de policía.”

pues bastaría con referirse a las normas aludidas para poder identificar con perfecta claridad y sin lugar a dudas, cada uno de los elementos del tributo.

Adicionalmente, la Corte Constitucional ha manifestado que tampoco se violan los principios de legalidad ni de certeza del tributo cuando uno de los elementos no está determinado de forma expresa, pero es determinable a partir de ella. Pues bien, Ley 1738 de 2014 se refiere de forma expresa a los elementos de la obligación, aunque lo haga por medio de una remisión. En todo caso, todos los elementos son determinables a partir de la disposición acusada.

Finalmente y en cuanto a la importancia de la necesidad de promover una política fiscal coherente e inspirada en el principio de “unidad económica”, no se hará referencia al mismo por no estar relacionado con el cargo propuesto por la accionante.

4. Conclusiones

Toda vez que:

- Existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el legislador adopte sobre política tributaria⁵, lo que implica que el accionante asuma una carga argumentativa suficiente para desvirtuarla, que en la presente demanda no se evidenció.
- El legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa que encuentra su límite en el respeto de los principios tributarios y que, en el caso en concreto, no se vulneró ninguno de ellos con la expedición del párrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014.

El Instituto no encuentra que existan motivos suficientes para que la Corte Constitucional declare la inexecutable de la disposición demandada.

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA

Presidente

5 Corte Constitucional, Sala Plena. Sentencia C 615 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Nota del editor: El anterior proceso se decidió en **SENTENCIA C-100 del 24 de octubre de 2018**, por medio de la cual se resolvió:

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión demandada, “y 6º”, contenida en el párrafo del artículo 8 de la Ley 1738 de 2014, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

