

Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016

David Leal <davidmaleal@gmail.com>

Mar 02/11/2021 13:38

Para: Secretaria3 Corte Constitucional <secretaria3@corteconstitucional.gov.co>

 2 archivos adjuntos (917 KB)

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 62 de la ley 1819 de 2016.pdf; Cedula David M Leal.pdf;

Honorable Corte Constitucional, respetuoso saludo

A través del presente me permito presentar demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016; adjunto envío la referida demanda y foto de mi documento de identidad que acredita mi condición de ciudadano colombiano.

Agradezco la atención prestada a este correo y a la demanda que a través de él presento. Solicito amablemente acusar el recibido y quedo atento a cualquier notificación.

Cordialmente,

David Mauricio Leal Cortes

Honorables

**MAGISTRADOS Y MAGISTRADAS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL
BOGOTÁ D.C**

E. S. D.

REF. ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA EL ARTÍCULO 62 DE LA LEY 1819 DE 2016, A TRAVÉS DEL CUAL SE MODIFICA EL INCISO TERCERO DEL ARTÍCULO 107 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO NACIONAL

DEMANDANTE: DAVID MAURICIO LEAL CORTES

Respetados magistrados y magistradas,

David Mauricio Leal Cortes, mayor de edad identificado con Cédula de Ciudadanía Número 1.022.424.861 de Bogotá, de acuerdo a lo dispuesto en los artículos 4, 40.6 y 241.4 de la Constitución Política de Colombia y a lo consagrado en el artículo 2 del Decreto Ley 2067 de 1991, me dirijo a su despacho para presentar **ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD** contra el artículo 62 de la ley 1819 de 2016, a través del cual se modifica el inciso tercero del artículo 107 del estatuto tributario, debido a que quebranta el artículo 29 y 116 de la Constitución Política.

I. PROCEDENCIA DE LA DEMANDA

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2 del Decreto Ley 2067 de 1991 y considerando lo recordado por la Corte Constitucional en varias de sus sentencias, para que una acción pública de inconstitucionalidad sea procedente es necesario que la demanda contenga como mínimo:

ARTICULO 2. *Las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad se presentarán por escrito, en duplicado, y contendrán:*

- 1. El señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, su transcripción literal por cualquier medio o un ejemplar de la publicación oficial de las mismas;*
- 2. El señalamiento de las normas constitucionales que se consideren infringidas;*
- 3. Las razones por las cuales dichos textos se estiman violados;*

4. Cuando fuere el caso, el señalamiento del trámite impuesto por la Constitución para expedición del acto demandado y la forma en que fue quebrantado; y

5. La razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.

Sobre el tercer requisito, la Corte Constitucional destacó en sentencia C-138 de 2019 que, el “concepto de violación” implica una carga material y no meramente formal, lo que significa que se exige unos mínimos argumentativos que se deben apreciar a la luz del principio *pro actione*; así, las razones que sustentan la demanda no pueden ser vagas, abstractas, imprecisas o globales al punto de impedir que surja una verdadera controversia constitucional.

Sobre el particular, la Corte ha establecido que los mínimos argumentativos que comprenden el “concepto de violación” son: **claridad**, cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; **certeza**, cuando la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente y no en una que el actor deduce de manera subjetiva, valga decir, cuando existe una verdadera confrontación entre la norma legal y la norma constitucional; **especificidad**, cuando se define o se muestra cómo la norma demandada vulnera la Carta Política; **pertinencia**, cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no de estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y **suficiencia**, cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada. (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-138, 2019).

Una vez puestos de presente los requisitos mínimos que determinan la procedencia o no de una demanda en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, a continuación, se procede con la presentación y cumplimiento de cada uno de ellos.

II. LEGITIMIDAD

La presente demanda de inconstitucionalidad se instaura en desarrollo del numeral 6° del artículo 40 de la Constitución Política. La norma citada establece que todos los ciudadanos tienen derecho a participar en la conformación, ejercicio y control del poder político, lo que les otorga, entre otras potestades, la facultad de interponer acciones públicas en defensa de la Constitución y de la ley.

III. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional es competente para conocer de la acción pública de inconstitucionalidad acá presentada en virtud de lo dispuesto en el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política de Colombia, que al tenor dice:

ARTICULO 241. *A la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:*

4. *Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.*

Debido a que la constitucionalidad de la norma objeto de la presente demanda ya ha sido analizada por esta Corporación en sentencia C-002 de 2018, resulta importante referirse a la cosa juzgada relativa para exponer de forma clara las razones de porqué la Corte tiene competencia para conocer sobre este asunto.

Lo primero para tener en cuenta es la diferenciación que ha hecho la Corte entre cosa juzgada absoluta y cosa juzgada relativa, que se determina haciendo énfasis y considerando los cargos de inconstitucionalidad y la amplitud del pronunciamiento previo. En ese orden, *“Será cosa juzgada absoluta, cuando la primera decisión agotó cualquier debate sobre la constitucionalidad de la norma acusada. **Será cosa juzgada relativa si la Corte en una decisión anterior juzgó la validez constitucional solo desde la perspectiva de algunos de los cargos posibles.** En el primer caso, por regla general, no será posible emprender un nuevo examen constitucional. En el segundo, por el contrario, **será posible examinar la norma acusada desde la perspectiva de las nuevas acusaciones**”.* (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-007, 2016).

En el mismo sentido, esta Corporación determinó que el efecto de cosa juzgada constitucional se configura cuando *“al existir una decisión judicial previa sobre la constitucionalidad de un determinado precepto normativo, se torna imposible volver a juzgar la misma materia. Para tal efecto, se deben verificar dos requisitos específicos, a saber: (i) que se trate del mismo contenido normativo juzgado en una sentencia anterior; y, (ii) que el juicio sea propuesto por las mismas razones (cargos), ya estudiadas en una providencia anterior. De tal suerte que **ante la concurrencia de estas dos condiciones se genera la obligación de estarse a lo resuelto**”.* (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-116,2019)

La sentencia C-002 de 2018 en su decisión sobre el artículo 62 de la ley 1819 de 2016, manifestó en su parte resolutive: “**CUARTO.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 62 de la [Ley 1819 de 2016](#), “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”, por el cargo formulado en la demanda, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2.9.6 de la parte motiva.”** , constituyendo así la decisión en una exequibilidad relativa dado que expresamente hace referencia a que el pronunciamiento obedece al cargo formulado en la demanda, permitiendo la posibilidad de evaluar constitucionalmente otras interpretaciones sobre la misma norma.

Siendo así, en el capítulo *Cargos de inconstitucionalidad* de la presente demanda, la Corte Constitucional podrá verificar que ésta trata del mismo contenido normativo juzgado en la sentencia anterior – C-002 de 2018 –, no obstante, las razones de reproche contra la norma demandada resultan ser diferentes, por lo que no se ha agotado debate alguno sobre los cargos acá expuestos.

En ese sentido, la Corte Constitucional es competente para conocer y resolver la presente demanda. La competencia le ha sido otorgada por la misma Constitución (artículo 241.4) y no se configura la cosa juzgada constitucional.

IV. NORMA ACUSADA COMO INCONSTITUCIONAL

La transcripción literal de la norma acusada como inconstitucional se presenta a continuación:

“LEY 1819 DE 2016

(diciembre 29)

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

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:

[...]

PARTE II.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

[...]

ARTÍCULO 62. *Modifíquese el inciso 3o del artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente [...].”

V. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS

A continuación, se procede a exponer de forma enunciativa las normas constitucionales que han sido vulneradas con la norma objeto de esta demanda.

- 1. Artículo 29:** *“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a

impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso”.

- 2. Artículo 116:** “<Artículo modificado por el artículo [1](#) del Acto Legislativo No. [3](#) de 2002. El nuevo texto es el siguiente:>

<Inciso modificado por el artículo [26](#) del Acto Legislativo 2 de 2015. El nuevo texto es el siguiente:> La Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, la Comisión Nacional de Disciplina Judicial, la Fiscalía General de la Nación, los Tribunales y los Jueces, administran Justicia. También lo hace la Justicia Penal Militar.

El Congreso ejercerá determinadas funciones judiciales.

Excepcionalmente la ley podrá atribuir función jurisdiccional en materias precisas a determinadas autoridades administrativas. Sin embargo no les será permitido adelantar la instrucción de sumarios ni juzgar delitos.

Los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de jurados en las causas criminales, conciliadores o en la de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad, en los términos que determine la ley”.(Subrayas fuera de texto).

VI. CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

1. Alcance de la norma demandada

La norma acusada de inconstitucional en el marco de la presente demanda prohíbe la deducción de expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo.

Tal como se estableció en el preámbulo de la Constitución, el tributo es el principal instrumento con el que cuenta el Estado para garantizar el orden político, económico y social justo. En ese sentido, como se expuso en sentencia C-625 de 2003, nuestra Carta Magna otorgó una amplia potestad de configuración legislativa de los tributos, lo que permite que el Congreso los cree, modifique, elimine y regule todo lo referente a su vigencia, sujetos activos y pasivos, hechos, bases gravables, tarifas, formas de

cobro y recaudo. Asimismo, en la sentencia C-333 de 2017, se recordó que el Congreso también tiene un margen de maniobra razonable y delimitado para establecer beneficios tributarios, como los son las deducciones, las exenciones y los descuentos.

El artículo 107 del Estatuto Tributario Nacional muestra cómo el legislador, haciendo uso de su amplia potestad de configuración en los tributos, actuando de manera legítima y conforme a la Constitución, estableció una deducción a las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta. Del mismo modo, el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 modificó el tercer inciso del citado artículo del Estatuto Tributario en búsqueda de prohibir las deducciones cuando las expensas provienen de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo.

Siendo así, se verifica que la disposición demandada fue expedida en ejercicio de la potestad de configuración legislativa en materia tributaria otorgada al Congreso de la República. Igualmente, el alcance de la primera parte de la norma demandada queda claro en el sentido de la prohibición que establece. No obstante, de la redacción de esta surgen dudas importantes: ¿De quién debe provenir la conducta típica consagrada en la ley como delito sancionable a título de dolo para la aplicación de esta prohibición y la consecuente denegación del deducible consagrado en el primer inciso del artículo 107 del Estatuto Tributario? ¿del contribuyente que pretende la deducción en su declaración del impuesto sobre la renta o de cualquier persona que tenga relación con este declarante? Para tener mayor claridad sobre la duda expuesta y sobre las contradicciones al artículo 29 de la Constitución Política que puede generar el artículo 62 de la ley 1819 de 2016, se procede a elaborar una breve explicación de lo que se entiende por expensas y de las violaciones que origina a la norma constitucional, algo que será explicado con mayor claridad y amplitud en los siguientes numerales de este capítulo.

En primer lugar, resulta importante transcribir el artículo 107 del Estatuto Tributario en su totalidad, para lograr un mejor entendimiento de la prohibición objeto de estudio. En ese sentido, el citado artículo dispone:

“ARTICULO 107. LAS EXPENSAS NECESARIAS SON DEDUCIBLES. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 45> *Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.*

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

<Inciso modificado por el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente”.

El legislador estableció las expensas necesarias como deducibles cuando se generan en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta. El Consejo de Estado en sentencia de apelación dentro de un juicio de nulidad y restablecimiento del derecho con relación al artículo 107 citado expresó que:

*“Las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que **sin tales gastos no se puede obtener la renta**. Son indispensables aunque no sean permanentes sino esporádicos. Como lo exige la norma, **lo esencial es que el gasto sea “normalmente acostumbrado en cada actividad”**, lo que excluye que se trate de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos, o meramente útiles o convenientes. Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir”. (Negritas fuera de texto) (Sentencia del Consejo de Estado con radicado 05001-23-31-000-2004-96338-01(18488), 2012)*

En el entendido que las expensas necesarias son los gastos que resultan obligatorios para la obtención de renta y que de ellos se desprenden indudablemente relaciones con terceros, como proveedores de bienes y servicios,

resulta fundamental que la norma objeto de esta demanda hubiera especificado en cabeza de quién debe ser ejecuta la conducta típica para que opere la prohibición.

La ambigüedad de la norma en cuestión abre la puerta a que se nieguen los deducibles por expensas necesarias a personas, naturales o jurídicas, **que no han incurrido en conducta típica alguna**, pero que luego de realizar una debida diligencia sobre sus contrapartes y sin conocimiento alguno, han ejecutado sus gastos obligatorios con proveedores cuyas actividades pueden resultar investigadas por la Fiscalía General de la Nación por su carácter presuntamente delictivo. En este sentido, se estaría sancionando a un adquirente de buena fe exenta de culpa, por conductas de terceros.

Esa ambigüedad, de la primera parte del artículo 62 de la ley 1819 de 2016, conlleva a que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales vulnere derechos fundamentales como el debido proceso, en tanto puede sancionar y reprochar a contribuyentes por actos que no han cometido. En igual medida, la Administración, con fundamento en la norma citada, incurre en transgresiones al principio de culpabilidad y el derecho penal de acto, conceptos que hacen parte de la dogmática penal constitucionalizada.

La norma demandada también dispone que *“La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica”*.

Como se constata, a través de la norma demandada, el legislador otorgó a la Administración la facultad de desconocer cualquier deducción que incumpla con la prohibición mencionada en la primera parte. De este modo, está facultando a la Administración para que determine la existencia de conductas típicas consagradas en la ley como delito, más aún, calificarlas como sancionables a título de dolo, para decidir sobre la imposición de una sanción de naturaleza administrativa -que no penal- sobre las deducciones de expensas necesarias.

Al respecto, resulta importante dejar de presente que el legislador, en el marco de su potestad de configuración legislativa de los tributos, puede dotar a la Administración de cierta fuerza coactiva para lograr una recaudación eficiente y eficaz. Incluso, la Corte Constitucional ha visto esto como una necesidad al mencionar que:

*“(..). Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, **la posibilidad de sancionar de manera directa a los reuuentes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario.** El mecanismo además resulta proporcionado de cara a los derechos de los asociados, pues el principio de legalidad del tributo (C.P art. 338) y la aplicación de las garantías del debido proceso a la actividad sancionatoria de la Administración (C.P art. 29), permiten armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, legalidad de la falta y de la sanción, etc.”. (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-506, 2002)*

Como se observa, la facultad que el legislador le ha entregado a la Administración tributaria para sancionar de manera directa a los contribuyentes resulta ser constitucional, ya que con el cumplimiento de los principios de legalidad del tributo y de la aplicación del debido proceso en la actividad sancionatoria administrativa, se permite una pronta y completa recaudación de los tributos.

También es cierto que el debido proceso administrativo no se ve vulnerado por cuanto la DIAN debe cumplir con el procedimiento de Liquidación de Revisión previo a la imposición de cualquier sanción y desconocimiento de expensas conforme se señaló en la Sentencia C-002 de 2018.

Ahora bien, tal como lo hizo la honorable magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado en el salvamento de voto parcial a la sentencia C-002 de 2018, es posible concluir que, a pesar de que la norma demanda no está otorgando competencia a la Administración Tributaria derivada de una potestad judicial-penal, ya que la norma tiene como única consecuencia que el contribuyente sufra un incremento en la base gravable para calcular su impuesto (Sentencia C-002, 2018), a través de ella sí se está otorgando la posibilidad de que la Administración Tributaria efectúe un análisis de responsabilidad penal del contribuyente al que pretende desconocer las expensas. Peor aún, requiere un análisis y calificación sobre la forma de culpabilidad (dolo) del presunto delito, funciones que constitucionalmente corresponden a la fiscalía General de la Nación. De tal suerte, se configura una vulneración al artículo 29 y al artículo 116 de nuestra Carta Magna.

Por otra parte, la norma demandada dispone que: *“En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente”.*

Como se evidencia, en el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 se determinó que las deducciones de expensas necesarias que hayan sido negadas por la Administración tributaria por considerar que el contribuyente consumió actividades típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo podrán ser objeto de imputación por parte del contribuyente en el año o periodo gravable en que la autoridad competente – juez penal que debe aplicar todas las garantías procesales establecidas en el ordenamiento jurídico para determinar la existencia o no de responsabilidad penal – determine que la actividad no es punible mediante providencia judicial.

El alcance de la norma sobre este punto es claro, la calificación penal llevada a cabo por la DIAN debe ser revisada por la autoridad competente para llevar a cabo estos juicios (la misma norma muestra que la autoridad competente para determinar si una persona ha cometido o no una conducta típica no es la DIAN), lo que permitirá que aquellos contribuyentes que se vieron afectados por la decisión de una autoridad administrativa, que determinó que cometieron un delito consagrado en la ley sin competencia para ello y sin seguir el plexo de garantías procesales instituidas para un proceso penal, imputen la decisión de la administración en los términos establecidos y así les sean aplicadas las deducciones correspondientes.

Sobre el alcance que tiene el último aparte de la norma demandada es posible evidenciar una violación a la presunción de inocencia, la cual no se ve vulnerada en el proceso administrativo, pero sí en el consecuente proceso penal que se debe iniciar con base en dicha norma. Asimismo, con la consagración de este aparte se quebranta la dogmática penal constitucionalizada, en el entendido que, como consecuencia de los vacíos de la norma, se permite la calificación penal de las conductas ejecutadas por las personas jurídicas y las excluye de la posibilidad de imputar la decisión de la administración como se explicará más adelante.

2. Violación al debido proceso y al artículo 116 de la Constitución Política

Como se constató en el subcapítulo anterior, la norma demandada viola varios presupuestos básicos del derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia. Dentro de ellos, se evidencia la transgresión al deber de juzgar a todas las personas conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa, esto es una violación al principio de legalidad.

El artículo 62 de la ley 1819 de 2016 establece la posibilidad de que la DIAN niegue los deducibles de expensas necesarias cuando estas se hayan generado como consecuencia de la consumación de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. Según la definición de expensas necesarias dada

por el Consejo de Estado en sentencia con radicado número 05001-23-31-000-2004-96338-01(18488), expuesta anteriormente, estas son los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin ellos no se puede obtener renta. Siendo así, gran parte de los gastos que resultan necesarios para que una persona, natural o jurídica, genere renta, conllevan a que ésta se relacione con proveedores, de bienes y/o de servicios, que suministran lo indispensable en el marco de la actividad que lleva a cabo.

De esta manera, con base en la interpretación de la norma es posible concluir que, las expensas necesarias no serán deducibles cuando estas provengan de conductas típicas consagradas en la ley penal como delito sancionable a título de dolo, sin importar que tal conducta recaiga en cabeza del contribuyente que solicita la deducción o de uno de sus proveedores.

En ese sentido, otorgar a la Administración Tributaria la potestad de calificar penalmente las conductas necesarias llevadas a cabo para la generación de renta ocasiona una transgresión flagrante al artículo 29 de la Constitución Política porque permite que se impongan sanciones tributarias basadas en una calificación penal sobre contribuyentes que han actuado conforme a derecho y a la debida diligencia requerida en las relaciones comerciales, sin contemplar que la conducta típica pudo haber sido ejecutada por un tercero que se vinculó comercialmente a la empresa sobre la que recae la sanción.

En este punto resulta de suma importancia recordar lo establecido en la jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional sobre el derecho penal de acto y no de autor y el principio constitucional referente a la no existencia de delito sin conducta. Sobre el particular, esta Corporación estableció:

*[...] la culpabilidad en materia penal debe interpretarse a la luz del artículo 29 de la Constitución, que establece un tránsito hacia el derecho penal del acto y no de autor. En ese entendido, **la valoración de la culpabilidad recae sobre actos exteriores del ser humano y no sobre aspectos de su fuero interno, el juicio de reproche debe ser adscrito a la conducta del actor y constituye el fundamento de la proporcionalidad de la pena a imponer.** (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-181, 2016).*

Asimismo, se debe tener en cuenta que, tal como lo consagró la Corte Constitucional en sentencia C-239 de 1997, el artículo 29 de la Constitución está en armonía con la definición del carácter político del Estado como Social de Derecho y del respeto a la dignidad humana, razón por la que en él se establece el principio de que no hay delito sin conducta al disponer "*nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa*". Igualmente, es

menester considerar que por su armonía con la definición de Estado Social de Derecho y del respeto a la dignidad humana, el alto tribunal de la jurisdicción constitucional recordó que: *“Respecto al **derecho a ser juzgado por el acto cometido**, la Corte Constitucional considera que éste **no puede ser sometido a limitación alguna**. La transición a un modelo democrático, así como al Estado social de Derecho, implicó el tratamiento punitivo de las personas a partir de la voluntad sus acciones. En otras palabras, se abandonaron reglas basadas en el perfil de la persona o su historia, y se desarrollaron reglas a partir de la conducta desplegada”.* (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-567, 2019).

Como se constata, la norma demandada a través de la presente acción resulta ser contraria a lo establecido en el artículo 29 de la Constitución Política, en principio, porque autoriza a la DIAN para que niegue los deducibles de expensas necesarias provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito, sin especificar quién debe ejecutar dicha conducta típica dentro de una relación en la que participa más de una persona **y permitiendo así que el contribuyente que no ha consumado delito sancionable a título de dolo, contraiga una sanción administrativa por las acciones llevadas a cabo por un tercero.**

Siendo así, el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 permite que se efectúe un juicio de reproche que no puede ser adscrito a la conducta del actor (Sentencia C-181, 2016), generando como consecuencia una ruptura de los presupuestos básicos del Estado social de Derecho (Sentencia C-239, 1997) luego de disponer una limitación al derecho a ser juzgado por el acto cometido (Sentencia C-567, 2019).

Por otra parte, se debe resaltar que la norma demandada también vulnera el derecho al debido proceso al disponer que será la Administración tributaria la encargada de determinar si las expensas necesarias provienen de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. Lo anterior en el entendido que la norma transgrede el principio de juez natural, lo que conlleva a que se quebrante una de las dimensiones del debido proceso (Sentencia T-018, 2017).

El principio de juez natural, en palabras de esta Corporación, es “[...] *la garantía de ser juzgado por el juez legalmente competente para adelantar el trámite y adoptar la decisión de fondo respectiva, el cual debe ser funcionalmente independiente, imparcial y estar sometido solamente al imperio de la ley* (Arts. 228 y 230 C. Pol.)” (Sentencia C-496, 2015).

En orden de exponer cuál es el juez competente para determinar la responsabilidad penal en Colombia, a continuación se expone el artículo 29 de la ley 906 de 2004, a través del cual se establece el objeto de la jurisdicción penal ordinaria:

“ARTÍCULO 29. OBJETO DE LA JURISDICCIÓN PENAL ORDINARIA. *Corresponde a la jurisdicción penal la persecución y el juzgamiento de los delitos cometidos en el territorio nacional, y los cometidos en el extranjero en los casos que determinen los Tratados Internacionales suscritos y ratificados por Colombia y la legislación interna”.*

Como se evidencia, el juez natural consagrado por la legislación colombiana a través del Código de Procedimiento Penal, para conocer y determinar la ocurrencia de los delitos consagrados en la ley es aquel que tiene competencia dentro de la jurisdicción penal ordinaria. En ese sentido, se debe tener en cuenta el capítulo II de la norma citada en orden de determinar cuál será el juez competente según la conducta que se investiga y la fase en la que se encuentra el proceso.

En el mismo sentido, y ya habiendo demostrado que el juez natural para determinar la ocurrencia de un delito es aquel con competencia dentro de la jurisdicción penal, forzoso es concluir que la DIAN no es competente para ello. En este punto se destaca que las autoridades administrativas no pueden adelantar la instrucción de sumarios ni juzgar delitos, tal como se establece de forma expresa en el tercer inciso del artículo 116 de nuestra Carta Magna.

En concordancia con lo anterior, la Corte Constitucional estableció:

*“En lo que concierne a la instrucción de sumarios, aspecto que también ha sido reservado por la Constitución a los jueces, fácil es concluir que ella está íntimamente ligada a la materia sobre la cual esos instrumentos recaen. En otros términos, **no puede un funcionario administrativo instruir sumarios relativos a delitos, pues esta materia no puede ser de su incumbencia a la luz de la Constitución**, pero, si se ha concluido que puedan excepcionalmente estar investidos de la función jurisdiccional para conocer de contravenciones, nada obsta para que adelanten la instrucción de sumarios referentes a ellas. Mal podría entenderse que el Constituyente hubiese permitido la atribución de una función y a la vez hubiese negado de manera absoluta la utilización del medio procesal idóneo para ejercerla”.* (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-212, 1994).

Igualmente, luego de analizar la jurisprudencia de la Corporación y ratificando lo establecido en dichas decisiones, la Corte Constitucional concluyó: *“Se encuentra constitucionalmente prohibido de manera definitiva la asignación de competencias a autoridades administrativas para instruir sumarios o juzgar delitos”* (Sentencia C-896, 2012).

El establecimiento de la jurisdicción penal ordinaria para que dentro de ella se determine y juzgue la consumación de delitos y la prohibición constitucional impuesta sobre la posibilidad de que las autoridades administrativas instruyan sumarios y juzguen delitos tiene su razón de ser en la diferencia de fines perseguidos por el derecho penal y por la facultad sancionatoria de la administración y en el alcance que tienen las garantías procesales en la aplicación de uno y otro proceso.

En ese sentido, es importante considerar que *"La Corte también ha resaltado que, en materia sancionatoria administrativa, las garantías del debido proceso no tienen el mismo alcance que en el ámbito penal. Por ello, reiteró que "La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías –quedando a salvo su núcleo esencial– en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido" (Sentencia C-616, 2002) (Sentencia T-145, 1993).*

Como se aprecia, el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 quebranta el principio de juez natural al atribuirle a la DIAN la potestad de realizar la adecuación típica de conductas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo, ya que el juez legalmente competente para adelantar el trámite y adoptar la decisión de fondo (Sentencia C-496, 2015) sobre las conductas típicas acaecidas, es aquel que conforme a la ley 906 de 2004 tiene competencia para actuar dentro de la jurisdicción penal ordinaria. Asimismo, destaca el hecho de que, con la facultad entregada por el legislador en la norma demandada, se autoriza para que una autoridad administrativa determine y decida sobre la ocurrencia de delitos, lo que sin duda alguna se lleva a cabo sin tener en cuenta las garantías procesales reforzadas dispuestas para el derecho penal y que no se aplican en materia sancionatoria administrativa (Sentencia C-616, 2002). Si bien en la sentencia C-002 de 2018 la Honorable Corte Constitucional consideró que no se quebrantaba el debido proceso por que al contribuyente se le daba la oportunidad de defenderse en el proceso de revisión en las instancias de Requerimiento Especial y Liquidación Oficial, no es menos cierto que ello no otorga la facultad de juez natural arriba referida y tampoco es garantía de que la decisión del órgano administrativo sea justa e imparcial, pues el debate y la decisión final se surte y se toma con un Juez que ya prejuzgó (la DIAN) sin intervención o ayuda de algún órgano independiente que garantice imparcialidad.

Por último, resalta que la norma demandada transgrede de forma manifiesta el artículo 116 de la Constitución Política, ya que en él se establece de manera expresa la prohibición referente a que las autoridades administrativas no pueden adelantar la instrucción de sumarios ni juzgar delitos. Con motivo a la citada norma constitucional, la Corte encuentra que la prohibición allí consagrada es definitiva y conlleva a que en ningún caso se pueda asignar competencias a autoridades administrativas para instruir sumarios o juzgar delitos (Sentencia C-896, 2012).

Adicional a los preceptos básicos del debido proceso sobre los cuales se ha argumentado y demostrado una vulneración por parte de la norma demandada, es menester dar a conocer la manera cómo ésta quebranta el principio de presunción de inocencia.

Como ya se expuso, la norma demandada insta a la Administración Tributaria para que compulse copias de la decisión que ha tomado a la autoridad que debe conocer de la comisión de la conducta típica y dolosa. En principio, se resalta el hecho de que la propia norma menciona que la autoridad competente para conocer de la comisión de una conducta típica no es la DIAN, sino otra a la cual se le deben compulsar copias de la decisión que haya tomado la Administración sobre algo que no le compete.

Ahora bien, tal como lo dispone la norma cuya constitucionalidad está en discusión, en el evento de que, luego de efectuada la compulsión de copias y que las autoridades competentes encuentren que la conducta determinada como típica por parte de la Administración tributaria no es punible, el contribuyente afectado por dicha decisión podrá imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine la existencia de un error por parte de la DIAN al decidir sobre temas que no le competen, mediante la providencia correspondiente. En este punto vale la pena preguntarse si adicional a la deducción a que tendría derecho el contribuyente, ¿es factible demandar al Estado por el perjuicio económico, moral y reputacional sufrido por éste en una decisión administrativa errónea? ¿habrá responsabilidad disciplinaria del funcionario administrativo por una calificación como delito de una conducta que no lo es?

Para empezar, es necesario recordar lo dicho por esta Corporación en sentencia C-002 de 2018, en la que establece que la atribución otorgada a la Administración Tributaria por parte de la norma demandada no desconoce la presunción de inocencia en el procedimiento administrativo de Liquidación de Revisión. Sobre este punto no hay discusión, la Corte ya hizo un análisis al respecto y concluyó que la norma en cuestión no vulnera el principio de presunción de inocencia dentro del citado procedimiento administrativo.

Pero, al analizar la obligación de compulsar copias a la autoridad competente, sí es posible dilucidar un quebranto a la presunción de inocencia, ya no en el procedimiento administrativo, sino en el consecuente procedimiento penal. La presunción de inocencia es un derecho fundamental que “[...] significa que cualquier persona es inicial y esencialmente inocente, partiendo del supuesto de que sólo se puede declarar responsable al acusado al término de un proceso en el que deba estar rodeado de las plenas garantías procesales y se le haya demostrado su culpabilidad”. (Sentencia C-289, 2012) (Sentencia C-205, 2003).

Como se aprecia, la presunción de inocencia tiene como presupuesto básico que la persona es inicial y esencialmente inocente hasta que se demuestre lo contrario a través de un proceso en el que se respeten las plenas garantías procesales. Con base en esto, ya se vislumbra la vulneración a la presunción de inocencia por parte de la norma demandada. Primero, porque el contribuyente al que la Administración Tributaria desconoce expensas y sanciona por imprecisiones en la declaración, no será percibo desde el inicio del proceso penal como inocente, pues sobre él ya recae una decisión que, así haya sido proferida sin competencia para ello, determina la comisión de una conducta típica consagrada en la ley como delito sancionable a título de dolo y conlleva una sanción económica que bien podría asimilarse a una pena. Y segundo, porque tal decisión es proferida en el marco de un proceso administrativo que no se rige por las plenas garantías procesales establecidas en el derecho penal para juzgar la comisión de una conducta típica.

Y es que fruto del análisis de tipicidad y culpabilidad que realiza la DIAN, se concreta una sanción lesiva al contribuyente constitutiva del desconocimiento de expensas necesarias, el consecuente incremento en el tributo a cancelar y la sanción de inexactitud respectiva por presentar la declaración de manera imprecisa; todo esto, aun cuando no existe una investigación penal que de lugar a inferir la presunta comisión de un delito doloso y peor aún, cuando eventualmente quien cometió la supuesta conducta dolosa no es el contribuyente sino un tercero. Tal situación resalta las vulneraciones constitucionales de la norma demandada toda vez que, aun en el marco de un proceso penal adelantado por quien sí está facultado para ello, antes de la formulación de imputación de cargos, no hay lugar a sanciones o medidas en contra del investigado.

Asimismo, cabe resaltar que una vez inicie el proceso penal, será el contribuyente quien deba demostrar su inocencia, la cual se pone en duda cuando la Administración Tributaria emite una decisión en la que determina la ocurrencia de una conducta típica en cabeza del sancionado.

En ese sentido, se destaca que *“En un Estado Social de Derecho corresponde siempre a la organización estatal la carga de probar que una persona es*

*responsable de un delito, produjo el daño, o participó en la comisión del mismo, lo que se conoce como principio onus probandi incumbit actori. La actividad probatoria que despliegue el organismo investigador debe entonces encaminarse a destruir la presunción de inocencia de que goza el acusado, a producir una prueba que respete las exigencias legales para su producción, de manera suficiente y racional, en el sentido de acomodarse a la experiencia y la sana crítica. Así pues, **no le incumbe al acusado desplegar ninguna actividad a fin de demostrar su inocencia, lo que conduciría a exigirle la demostración de un hecho negativo, pues por el contrario es el acusador el que debe demostrarle su culpabilidad.** Por ello, a luz del principio del in dubio pro reo si no se logra desvirtuar la presunción de inocencia hay que absolver al acusado, y toda duda debe resolverse a su favor implicando su absolución". (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-205, 2003).*

De la citada sentencia es dado concluir que la presunción de inocencia, además de lo ya expuesto, se ve vulnerada en el proceso penal iniciado con motivo a lo dispuesto en el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 **porque invierte la carga de la prueba** y obliga a que el contribuyente sancionado demuestre que la decisión proferida por la DIAN está errada y que él no ha cometido el delito por el que se le juzga. Siendo así, a pesar de que el Estado tiene que desplegar su actividad probatoria, el investigado, en este caso el contribuyente sancionado, deberá probar que es inocente y que no cometió aquello por lo que la DIAN lo sancionó y compulsó copias.

Sobre la presunción de inocencia se resalta que la Corte Constitucional, recogiendo lo dicho por la jurisprudencia constitucional y lo establecido en diferentes tratados internacionales, recordó:

*“A pesar de que la norma constitucional disponga que “Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado **judicialmente culpable**”, en una redacción equivalente a la del artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y a la prevista en el artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ambos ratificados por Colombia, la presunción de inocencia es una garantía fundamental que es igualmente exigible en los procedimientos administrativos, como lo reconoce expresamente el inciso primero del artículo 29 de la Constitución colombiana y que entraña las siguientes consecuencias: (i) corresponde al Estado la carga de desvirtuar la inocencia, a través de la prueba de los distintos elementos de la responsabilidad, incluida la culpabilidad. (ii) A pesar de existir libertad respecto de las pruebas para desvirtuar la presunción de inocencia, sólo son admisibles medios de prueba respetuosos del debido proceso y acordes a la dignidad humana. (iii) Nadie puede ser obligado a contribuir para*

que la presunción de inocencia que lo ampara, sea desvirtuada y sus silencios carecen de valor probatorio en forma de confesión o indicio de su responsabilidad; (iv) durante el desarrollo del proceso o del procedimiento, la persona tiene derecho a ser tratada como inocente y (v) la prueba necesaria para demostrar la culpabilidad debe tener suficiente fuerza demostrativa, más allá de toda duda razonable, la que, en caso de persistir, debe resolverse mediante la confirmación de la presunción. Las anteriores, son “garantías constitucionales que presiden la potestad sancionadora de la administración y el procedimiento administrativo que se adelanta para ejercerla” (Sentencia C-495, 2019)

En conclusión, el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 quebranta el principio de la presunción de inocencia porque conlleva a que el contribuyente sancionado no sea visto como inicial y esencialmente inocente (Sentencia C-289, 2012) dentro del proceso penal que se inicia fruto de la compulsión de copias a la que se encuentra obligada la DIAN, lo que genera como consecuencia una inversión en la carga de la prueba que obliga a que el acusado despliegue actividades probatorias con el objetivo de demostrar su inocencia, exigiéndole así la demostración de un hecho negativo (Sentencia C-205, 2003). Más aún, se presenta la posibilidad de que el contribuyente frente al que aplica la norma demandada, se vea obligado a involucrarse y defenderse en un proceso penal que debería adelantarse o que se adelanta ya frente a un tercero (proveedor).

Con respecto a la generalidad y ambigüedad con la que el legislador estableció la norma objeto de la presente acción, se debe resaltar que con su implementación se abre la posibilidad a que la Administración decida sobre la comisión de conductas típicas consagradas en la ley como delito, sin tener en cuenta la **naturaleza jurídica** del contribuyente sobre el que recae la acción. Siendo así, la norma demandada permite que la Administración Tributaria niegue los deducibles por expensas necesarias si ésta considera, luego del proceso administrativo correspondiente, que una persona jurídica que los solicita cometió una conducta típica sancionable a título de dolo.

Revisado el supuesto enunciado en el párrafo anterior, y teniendo en cuenta la posibilidad de imputar la decisión de la Administración cuando la autoridad competente determina que la conducta que llevo a desconocer la deducción referida no es punible, es posible encontrar una violación flagrante al debido proceso y a la dogmática penal constitucionalizada, que serán expuesta y analizada en el siguiente subcapítulo de la presente demanda.

Referente a la violación al debido proceso, es importante destacar que en Colombia **no existe responsabilidad penal de las personas jurídicas** (Sentencia T-1193,

2004), lo que inevitablemente conlleva a que no exista un proceso penal definido para juzgar su participación en la consumación de cualquiera de los delitos consagrados en la ley.

Conforme a esto, la Corte Constitucional ha expresado:

“En efecto, conforme a la Carta, para que se puedan imponer sanciones penales, no basta que la ley describa el comportamiento punible sino que además debe precisar el procedimiento y el juez competente para investigar y sancionar esas conductas (CP arts. 28 y 29). (...) Sin embargo, el Legislador debe al menos establecer una normas, que pueden ser poco numerosas, pero que sean suficientes para solucionar los interrogantes que suscita la aplicación a las personas jurídicas de un procedimiento penal diseñado exclusivamente para enjuiciar a personas naturales” (Sentencia C-843, 1999).

Con base en la sentencia citada, es posible evidenciar la inexistencia de un proceso penal específico que permita juzgar a las personas jurídicas, ya que el legislador no lo ha determinado. En ese entendido, cuando la DIAN determine la comisión de conductas típicas consagradas en la ley como delito para la generación de expensas necesarias y con base en ello no otorgue los deducibles solicitados por un contribuyente con naturaleza de persona jurídica, además de tomar una decisión inconstitucional al considerar que una persona jurídica puede cometer cualquier clase de delito, el contribuyente no podrá impugnar dicha decisión, ya que la única forma consagrada en la ley para llevar a cabo esta actuación es con providencia en la que se determine que la conducta que llevó a la deducción no es punible.

Como lo ha dejado claro la Corte Constitucional en repetidas ocasiones, dentro de las garantías al debido proceso se encuentra la correspondiente al derecho al juez natural. Si bien la primera parte de la norma demandada vulnera el mencionado derecho, como ya se demostró, en la última parte de ésta también es quebrantado, ya que además de permitir que un ente administrativo decida sobre la comisión de conductas típicas, al no establecer un proceso específico para personas jurídicas corta de raíz la posibilidad de que la decisión sea revisada por la autoridad verdaderamente competente para conocer y decidir sobre la comisión de delitos.

En ese sentido, las personas jurídicas que se vean afectadas por una decisión de la Administración Tributaria en la que se determine que no son acreedoras de los deducibles porque las expensas necesarias provienen de conductas típicas no podrán impugnar dicha decisión, aunque haya sido tomada, tal como se ha demostrado en la presente demanda, en detrimento del debido proceso. Para que esta norma resulte constitucional en este aspecto, hubiese sido necesario que el legislador creara un proceso que permita llevar a cabo un juicio penal sobre las

personas jurídicas. Lo anterior, teniendo en cuenta el pronunciamiento de la Corte Constitucional en el que estudio la exequibilidad del artículo 26 de la ley 491 del 1999, a través del cual el legislador impuso penas para las personas jurídicas, pero no procedimientos para hacerlas cumplir. Sobre este estableció:

“(...) Por ende, para que puedan sancionarse penalmente a las personas jurídicas, no es suficiente que el Congreso defina los delitos y las penas imponibles sino que debe existir en el ordenamiento un procedimiento aplicable. Esto no significa que la ley deba obligatoriamente establecer un procedimiento especial completo para enjuiciar a las personas jurídicas, pues muchas de las disposiciones del estatuto procesal ordinario, previsto para personas naturales, son perfectamente adaptables para la investigación de las personas jurídicas (...)” (Sentencia C-843, 1999).

Luego del análisis realizado en este aparte de la demanda sobre cómo el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 vulnera el derecho al debido proceso y transgrede de forma manifiesta el artículo 116 de la Carta Magna, resulta claro que la norma demandada viola el principio constitucional referente a la no existencia de delitos sin conducta y el derecho penal de acto y no de autor, ambos presupuestos básicos del debido proceso, cuando de forma genérica y sin especificar quién debe ejecutar la conducta objeto de reproche, establece que en ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo.

Asimismo, queda claro que la norma objeto del presente análisis de constitucionalidad transgrede el principio de juez natural, el plexo de garantías que deben ser aplicadas dentro de un proceso penal y la prohibición expresa establecida en el artículo 116 de la Constitución al disponer que la administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición y que la administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. Por último, resulta evidente que con la norma en cuestión se vulnera el principio de la presunción de inocencia al consagrar que en el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente.

3. Violación a la dogmática penal constitucionalizada

Lo primero a analizar en este punto es la naturaleza de la dogmática penal constitucionalizada y la razón por la que su vulneración por parte de una norma convierte a ésta en inconstitucional.

La dogmática penal constitucionalizada es una serie de teorías que, tal como lo estableció esta Corporación en sentencia C-181 de 2016, cumplen un papel transcendental pues su finalidad es extraer, describir y explicar sistemáticamente el contenido de las normas penales, por lo que a partir de ella se analizan aspectos tan importantes como la tipicidad, la antijuricidad, la culpabilidad, la punibilidad y las teorías, finalidades y valores de la pena.

En el mismo sentido se resalta que la importancia de la dogmática penal y la constitucionalización del derecho penal es tal *“porque tanto en materia sustantiva como procedimental, la Carta incorpora preceptos y enuncia valores y postulados - particularmente en el campo de los derechos fundamentales - que inciden de manera significativa en el derecho penal y, a la vez, orientan y determinan su alcance. Esto significa entonces que el legislador no tiene una discrecionalidad absoluta para definir los tipos delictivos y los procedimientos penales, ya que debe respetar los derechos constitucionales de las personas, que aparecen así como el fundamento y límite del poder punitivo del Estado. Fundamento, porque el ius puniendi debe estar orientado a hacer efectivos esos derechos y valores constitucionales. Y límite, porque la política criminal del Estado no puede desconocer los derechos y la dignidad de las personas”* (Sentencia C-038, 1995).

Ahora bien, teniendo claridad sobre la importancia de la dogmática penal y de su categorización como constitucional, se procede a exponer los aspectos de esta que se ven quebrantados por la norma demandada.

Como se ha mencionado en repetidas ocasiones, el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 no establece de manera clara en cabeza de quién deben ser consumadas las conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo para negar los deducibles de expensas necesarias, lo que conlleva a que la Administración Tributaria pueda aplicar la sanción mencionada sobre personas, naturales o jurídicas, que no han cometido la conducta que se reprocha, pero que se han visto involucrados -sin voluntad alguna- con terceros de los cuales provienen las conductas consideradas como delito.

Producto de esto se está generando que el contribuyente que no ha cometido conducta típica alguna tenga que defenderse, tanto en el proceso sancionatorio administrativo como en el proceso penal, de acciones que han sido exteriorizadas

por terceros y que se le reprochan a él por el hecho de mantener una relación comercial con aquel. Al respecto, es importante recordar que “(...) *la valoración de la culpabilidad recae sobre actos exteriores del ser humano y no sobre aspectos de su fuero interno, el juicio de reproche debe ser adscrito a la conducta del actor y constituye el fundamento de la proporcionalidad de la pena a imponer*” (Sentencia C-181, 2016)

Asimismo, se debe considerar que, tal como lo expresó la Corte Constitucional en sentencia C-239 de 1997 y haciendo referencia a la culpabilidad, aspecto fundamental dentro de la dogmática penal constitucionalizada, en Colombia se ha consagrado el principio de que no hay delito sin conducta. La obligación de respetar este principio implica:

*“i) Que el acontecimiento objeto de punición no puede constituirse ni por un hecho interno de la persona, ni por su carácter, sino por una exterioridad (...) ii) **La adscripción de la conducta al actor**, de ahí que además de la existencia material de un resultado, la voluntad del sujeto debe estar dirigida a la observancia de la misma (...) iii) La culpabilidad permite graduar de manera proporcional la pena que debe imponerse, con fundamento en el juicio de exigibilidad (...). (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-181, 2016).*

En primer lugar, se destaca la importancia de la culpabilidad para el presente análisis porque, tal como se ha expuesto, uno de sus presupuestos básicos es la adscripción de la conducta al actor, lo que significa que **nadie puede ser juzgado por actos que no ha cometido**. En ese sentido se debe tener en cuenta que

*“La culpabilidad **es aquel juicio de reproche sobre la conducta del actor que permite imponer una sanción penal a su acción típica y antijurídica**. Tiene como fundamento constitucional la consagración del principio de presunción de inocencia y el avance hacia un derecho penal del acto, conforme al artículo 29 Superior. En ese sentido, el desvalor se realiza sobre la conducta del actor en relación con el resultado reprochable, más no sobre aspectos internos como su personalidad, pensamiento, sentimientos, temperamento entre otros. Conforme a lo anterior, está proscrita cualquier forma de responsabilidad objetiva, pues la base de la imputación es el juicio de reproche de la conducta del sujeto activo al momento de cometer el acto. Por último, la culpabilidad permite graduar la imposición de la pena de manera proporcional, puesto que el análisis no se agota en la verificación del dolo, la culpa o la preterintención, sino que además, debe tenerse en cuenta el sentido específico que a la acción u omisión le imprime el fin perseguido por el sujeto”. (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-181, 2016).*

Como se evidencia, la posibilidad constituida a raíz de la norma demandada vulnera de forma manifiesta la culpabilidad al permitir que se realicen juicios de valor sobre una conducta típica que no ha sido cometida por la persona a la que se le reprocha, lo que sin duda alguna conlleva a que se vulnere el derecho al debido proceso, ya que este dispone que nadie puede ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa (fundamento de la culpabilidad).

Lo anterior se establece considerando que al pretenderse otorgar a la Administración Tributaria la potestad de determinar la comisión de conductas típicas (algo que resulta manifiestamente contrario a la Constitución, como ya se expuso), esta debe cumplir con todos los presupuestos básicos de la dogmática penal constitucionalizada, algo que se imposibilita por la redacción misma de la norma.

No obstante lo anterior, cabe destacar que, independientemente del juicio de valor que esté efectuando la Administración se deben respetar todos los preceptos del derecho al debido proceso en las actuaciones que ésta realice. En ese sentido, y haciendo referencia a los procesos sancionatorios llevados a cabo por la Administración, la Corte Constitucional estableció:

“(…) la imputabilidad o responsabilidad personal, que exige que la sanción se predique únicamente respecto de las acciones u omisiones propias del infractor es una exigencia transversal que no admite excepciones ni modulaciones en materia administrativa sancionatoria y, por lo tanto, es predicable tanto de los regímenes subjetivos de responsabilidad sancionatoria, como de los eventos en los que la responsabilidad objetiva resulta constitucional. Así, aunque en algunas ocasiones este tribunal ha utilizado como sinónimos la imputabilidad del hecho o responsabilidad personal del infractor y la culpabilidad, en varias ocasiones ha diferenciado ambas categorías, reiterando que, la imputación personal del hecho es predicable tanto en regímenes subjetivos ordinarios y en los de presunción de dolo y culpa, como en los de responsabilidad objetiva”. (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-038, 2020).

En conclusión, la falta de especificidad en la redacción de la norma ocasiona una vulneración a la dogmática penal constitucionalizada que se fundamenta en el artículo 29 de la Constitución Política. Siendo así, se evidencia que la norma demandada abre la puerta para que la Administración tome determinaciones sobre la comisión de conductas típicas sin considerar que la persona sobre la que recae la sanción debe ser la misma a la que se reprocha la conducta delictiva, y permitiendo que nieguen deducibles a personas que no han ejecutado ninguna acción voluntaria en búsqueda de cometer un delito, sino que se ven afectadas por

el acto de un tercero; disposición inconstitucional por no respetar la culpabilidad y el principio de no hay delito sin conducta y el derecho penal de acto y no de autor que esta conlleva.

De la misma manera, se constata que los principios en mención deben ser respetados en todas las actuaciones sancionatorias llevadas a cabo por la Administración (Sentencia C-038, 2020), por lo que independientemente del objeto bajo estudio dentro del proceso sancionatorio, dentro de éste se debe considerar que no hay delito sin conducta y la responsabilidad personalísima, por lo que la persona sobre la que se ejecuta el proceso y recae la sanción debe ser la misma que cometió la conducta reprochable.

Por último, se debe tener en cuenta que la interpretación exegética de la norma lleva a que la DIAN pueda negar los deducibles de expensas necesarias cuando considere que un contribuyente con naturaleza de persona jurídica ha cometido una conducta típica consagrada en la ley como delito. Tal como lo ha constatado esta Corporación, las personas jurídicas no son sujetos activos de tipos penales en nuestro régimen (T-1193, 2004), de lo que se deduce que la única forma para que la Autoridad Tributaria determine que una persona jurídica cometió un delito y que por tanto no se le deben otorgar los deducibles por las expensas necesarias provenientes de dichas conductas típicas, es con violación al presupuesto de culpabilidad que se fundamenta en el derecho al debido proceso.

Lo anterior, porque legalmente no hay forma de que una persona jurídica haya cometido un delito, por lo que en caso de que no se le apliquen los deducibles por expensas necesarias con fundamento en el artículo 62 de la ley 1819 de 2016, necesariamente se le estará reprochando una conducta que no cometió exponiendo al Estado a eventuales responsabilidades económicas por los daños materiales y morales causados al contribuyente.

VII. PETICIÓN

Con fundamento en los argumentos anteriormente expuestos y en lo que con ellos se demuestra, respetuosamente solicito a la Honorable Corte Constitucional **declarar la inexecutable del artículo 62 de la ley 1819 de 2016.**

VIII. NOTIFICACIONES

Dirección física: Calle 8 #69a-31.

Teléfono: 3134610027.

Dirección de correo electrónico: davidmaleal@gmail.com

De los Honorables Magistrados y Magistradas,

DAVID MAURICIO LEAL CORTES

C.C. 1.022.424.861 de Bogotá.