

D-11907
OK.



Bogotá, D.C., enero 11 de 2017

Señores
Corte Constitucional
Ciudad.-

Referencia.- Acción Pública de Inconstitucionalidad contra la Ley 1819 de 2016 (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"

H. Magistrados:

Yo, Andrés De Zubiría Samper, mayor de edad, vecino de esta ciudad, ciudadano en ejercicio, abogado de profesión e identificado como aparece al pie de su firma, por la presente interpongo Acción Pública de Inconstitucionalidad contra la Ley 1819 de 2016 (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", de acuerdo con los argumento que más adelante expondré.

1. Normas acusadas

"Ley No. 1819
(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"
EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:
(...)

(El texto de la Ley se Anexa)

2. Normas constitucionales infringidas

Estimamos que la norma demandada, vulnera el artículo 1º, 13, 38, 58, 68, 113, 133, 140, 145, 189.26, 157, 189, 338 y 363 de la Constitución Política de 1991.

3. Razones de la violación

3.1 Aprobación de la Reforma Tributaria por fuera de la sede del Congreso Nacional

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", fue presentada el día 19 de octubre de 2016 por el Gobierno Nacional, por medio del Ministro de Hacienda y Crédito Público, al Congreso de la República y radicada como Proyecto de Ley No. 178/2016 (Cámara) y 163/2016 (Senado).

El 6 de diciembre de 2016 se llevó a cabo el primer debate al Proyecto de Ley No. 178/2016 (Cámara) y 163/2016 (Senado), en Comisiones Conjuntas (Terceras y Cuartas) del Senado de la República y de la Cámara de Representantes. Mientras que la plenaria de la Cámara lo aprobó en segundo debate el 20 de diciembre de 2016 y la plenaria del Senado le dio el tercer debate el 22 de diciembre de 2016.

Como los textos de la reforma tributaria "estructural" presentaban discrepancias, fue necesario que los Presidentes del Senado de la República y de la Cámara de Representantes designaran sendos miembros de una Comisión Accidental de Conciliación, teniendo la siguiente composición: Los senadores Arleth Casado, del Partido Liberal; Juan Manuel Corzo, del Conservador; y Germán Darío Hoyos y José Alfredo Gnecco del partido de 'la U'; y por la Cámara asistieron los representantes Alejandro Chacón y Olga Lucía Velásquez, del Partido Liberal; Sara Elena Piedrahíta, del partido de 'la U' y Hernando José Padaui, de Cambio Radical.

Hay que destacar que no fueron designados como integrantes de la Comisión Accidental de Conciliación ningún congresista de los partidos o movimientos políticos críticos de la reforma tributaria (Polo Democrático, Alianza Verde, AICO, Cambio Democrático, entre otros).

Y el 27 de diciembre de 2016, la Plenaria de la Cámara de Representantes votó y aprobó el texto de la Conciliación, lo mismo sucedió el 29 de diciembre en la Plenaria del Senado de la República.

Ahora bien, la Constitución Política de 1991 en su artículo 140 ordena que el "El Congreso tiene su sede en la capital de la República. Las cámaras podrán por acuerdo entre ellas trasladar su sede a otro lugar y, en caso de perturbación del orden público, podrán reunirse en el sitio que designe el Presidente del Senado."

De lo transcrito se interpreta que la sede natural del órgano legislativo es Bogotá, Distrito Capital, que ostenta la sede histórica del país desde el año de

1819, siendo posible el traslado a otro lugar, previo acuerdo entre las dos Cámaras o por razones de orden público, en el lugar que determine el Presidente del Congreso, que lo es el del Senado de la República.

El Congreso de la República tiene su sede en el Capitolio Nacional ubicado en la Plaza de Bolívar en la ciudad de Bogotá, capital de la República, en la Carrera 7, Calle 10.

Ya que la construcción Capitolio Nacional en Bogotá, se extendió desde 1847 (inicio de las obras), las cuales fueron interrumpidas en varias oportunidades debido a las diversas guerras del siglo XIX, continuadas en 1904 durante el mandato del presidente Rafael Reyes; en 1911 el arquitecto Legarde le hizo algunas modificaciones, hasta que finalmente en el año de 1926 se concluyeron, durante el gobierno del general Pedro Nel Ospina.

En el caso de la referencia, a pesar del carácter imperativo de la norma señalada (art. 140, CPol./91), la Comisión Accidental de Conciliación (cuatro senadores y cuatro representantes), con el fin de definir el texto de la Reforma Tributaria que se sometería a las plenarias de Senado y de Cámara del Proyecto de Ley No. 178/2016 (Cámara) y 163/2016 (Senado), no fue discutido y acordado en la sede del Congreso Nacional (El Capitolio), sino en la sede del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como fue ampliamente difundido por los medios de comunicación.

Por tanto, el texto final sometido a las plenarias de las dos Cámaras, se acordó en el despacho del ministro de Hacienda (Mauricio Cárdenas Gutiérrez), el día martes 27 de diciembre de 2016, como lo señaló el periódico El Tiempo (27/12/2016): "Las discusiones para sacar adelante un texto único y definitivo de la reforma tributaria, que se aplicará en el país a partir del primero de enero del 2017, se extendieron este martes por espacio de más de siete horas a puerta cerrada y en medio de un fuerte hermetismo en el Ministerio de Hacienda". (El subrayado no pertenece)

Al confrontar lo ordenado por la norma superior (artículo 140), con lo que sucedió durante la tramitación del Proyecto de Ley No. 178/2016 (Cámara) y 163/2016 (Senado), debe deducirse que la totalidad 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", adolece de un vicio de inconstitucionalidad insubsanable, en atención a que el artículo 140 constitucional ordena que la discusión y aprobación de los proyectos de ley (los debates) tienen que realizarse de manera obligatoria en el sede de la Rama Legislativa, que en nuestro país como se ha destacado es el Capitolio Nacional (Carrera 7ª con Calle 10) y, por ningún motivo, la función que los ciudadanos le han delegado mediante el sufragio a los miembros del Congreso de la República se pueda realizar en una dependencia distinta al Capitolio Nacional y, en especial, en ninguna oficina de la Rama Ejecutiva Nacional, en atención a que en nuestro país existe una clara división entre las

ramas y órganos del Estado, según los planteamientos formulados en el siglo XVIII por Montesquieu en *El espíritu de las leyes*. Y, como lo precisa el artículo 113 superior: "Los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas pero colaborar armónicamente para la realización de sus fines".

Como lo define la Carta Constitucional de 1991 la Estructura del Estado Nacional es así: Tres ramas: Legislativa (Senado de la República y Cámara de Representantes); Ejecutiva (Presidente y Vicepresidente de la República, ministerios, departamentos administrativos y sector descentralizado); Judicial (Corte Suprema de Justicia, Consejo de Estado, Corte Constitucional, Consejo Superior de la Judicatura y Fiscalía General de la Nación). Y tres órganos del Estado: Los Órganos de Control (Contraloría General de la República, Procuraduría General de la Nación y Defensoría del Pueblo), la organización electoral (Consejo Nacional Electoral y Registraduría Nacional del Estado Civil) y otros órganos del Estado (Banco de la República, Autoridad Nacional de Televisión, Universidades Públicas y Comisión Nacional del Servicio Civil).

Es decir, lo sucedido durante el trámite de la Ley 1819 de 2016, cuyo texto definitivo fue sometido a las Plenarias del Senado y de la Cámara, pero discutido y aprobado en la sede del Ministerio de hacienda, vulnerándose que las leyes deben ser discutidas y aprobadas en la sede del Congreso Nacional, en el Capitolio en Bogotá, es como si el Presidente de la República expidiera los decretos y resoluciones en el Palacio de Justicia o en el Capitolio Nacional. Al igual sucedería si las sentencias de las altas cortes (Corte Suprema, Consejo de Estado o Corte Constitucional), fueran proferidas en la Casa de Nariño o en el Capitolio Nacional, porque habría una flagrante violación del principio de la separación de las ramas del poder público (Art. 113 superior).

Esquema

Constitución Política de 1991	Ley 1819 de 2016
"El Congreso tiene su sede en la capital de la República." (Artículo 140)	El texto definitivo que se sometió a la plenaria del Senado de la República y de la Cámara de Representantes de la Reforma Tributaria
"Los diferentes órganos del Estado tienen funciones separadas pero colaborar armónicamente para la realización de sus fines". (Art. 113)	"Estructural" se acordó en la sede el Ministerio de Hacienda

Conclusión:

Como el Proyecto de Ley No. 178/2016 (Cámara) y 163/2016 (Senado), no fue discutido en la sede del Congreso de la República (Capitolio Nacional), sino en el Ministerio de Hacienda, se presentó un vicio de inconstitucionalidad absoluto de la Ley 1819 de 2016 (Reforma Tributaria Estructural)

Y como medio de prueba se anexa la respectiva fotografía de la citada reunión del 27 de diciembre de 2016 realizada en la sede el Ministerio de Hacienda, entre los ocho miembros de la Comisión Accidental de Conciliación (4 senadores y 4 representantes) y el ministro de Hacienda.



Foto: Archivo particular

Mauricio Cárdenas, ministro de Hacienda (centro), junto con ocho congresistas que conciliaron anoche el texto tributario. (El Tiempo, 27/12/2016)

3.2. Violación al Principio Tributario de Progresividad en el Impuesto de Renta y Complementarios de las personas jurídicas

En la Constitución Política de 1991 se enuncian los Principios Tributarios, así: a) Equidad; b) Eficiencia y c) Progresividad, siguiendo la doctrina fiscal internacional.

Sobre el que nos interesa, el principio de Progresividad, ha señalado la Corte Constitucional en la jurisprudencia respectiva:

- "El principio de progresividad, que es expresión de la equidad vertical, a través del cual se busca que el sistema tributario sea justo, para lo cual el legislador debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas y por ello quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y su cuantía sea más proporcional a esa mayor capacidad (art. 363 C.P.). Al respecto la Corte ha manifestado que este principio "compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este

ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente". (C-1003/04. Magistrado Ponente: Dr. JAIME CÓRDOBA TRIVIÑO, 14 de octubre de 2004)

- "Frente al principio de progresividad, cabe anotar que éste viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia "al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados". (C-913/11. Magistrado Ponente: Dr. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO, 6 de diciembre de 2011)

Con base en la interpretación jurisprudencial, se deduce que el principio de Progresividad tributaria, le impone al legislador una obligación para que cuando cree o modifique los tributos, debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas, con base en la fórmula: quién tiene mayor capacidad debe pagar más y la cuantía del tributo debe ser proporcional a esa capacidad. Al tiempo que la progresividad está ligada con otro principio, el de la equidad vertical, ya que se persigue que todo el sistema tributario sea justo, por ello el legislador en cada uno de los tributos debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas y, por ello, los que tienen más bienes económicos deben asumir mayores obligaciones.

Pertinentes resultan las reflexiones del profesor español Ramón Rodolfo Soler, cuando concluye sobre el tema en cuestión: "Que la progresividad dota al sistema de justicia, al menos lo intenta. La idea que actualmente tenemos de igualdad, la que fundamenta el principio de justicia tributaria es la que requiere de una tributación progresiva para que desde el Estado se intente corregir la desigualdad que la propia sociedad, con planteamientos meramente económicos crea. Esta igualdad no solo aparece con leyes fiscales, es más fácil buscarla con otro tipo de leyes (laborales, sociales,...) que exclusivamente con leyes fiscales." (Ramón Rodolfo Soler. *La evolución del principio constitucional de progresividad en el ordenamiento tributario*, Jaén, Universidad de Jaén, 2011)

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", de manera manifiesta vulneró el principio de Progresividad tributaria, por las siguientes razones jurídicas.

a) El Impuesto de renta que en la normatividad precedente de la Ley 1607 de 2012, de personas jurídicas era del 25% más el CREE del 9%, para un total del 34%, con la Ley 1819 de 2016 disminuyó al 33%, es decir, una reducción del impuesto para las sociedades del 1 por ciento;

b) Se conserva en una tarifa especial del 9% a las rentas obtenidas por las Empresas industriales y/o comerciales del Estado y las Sociedades de economía mixta del orden departamental, distrital y municipal;

c) Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto de renta y complementarios que hayan accedido hasta el año 2016 al tratamiento de la Ley 1429 de 2010, *Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo*, tendrán una tabla de progresividad, así: En el primer año el 9%, en el segundo año 9%, en el tercer año, 9% más 0.25%, en cuarto año 9% más 0.50%, en el quinto año 9% más 0.75 y desde el sexto año y siguientes, la tarifa general de renta para el año gravable;

d) Los servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta 200 mil habitantes y los servicios hoteleros que se remodelen o amplíen en municipios de hasta 200 mil habitantes, sus rentas estarán gravadas con una tarifa del 9 por ciento;

e) Los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios que hayan accedido al beneficio establecido en el art. 15.1 del Estatuto Tributario, deducción por inversiones en investigación, desarrollo tecnológico o innovación, antes del 31 de diciembre de 2016, en un proyecto plurianual conservarán las condiciones previstas al momento de obtener la aprobación por parte del CNBT (Consejo Nacional de Beneficios Tributarios);

f) La tarifa a partir del 1º de enero de 2017 del impuesto de renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de la zona franca será del 20%.

De otra parte, el sistema tributario colombiano en lo atinente al impuesto de renta de las personas jurídicas es francamente regresivo, porque no se ha establecido una tarifa diferencial dependiendo del tipo de empresas: pequeñas, medianas y grandes.

Y como concluye una investigación que sobre la temática en mención realizó Justicia Tributaria: "Las empresas pagarían menos impuesto a la renta, bajando en promedio del 40 al 32%. Adicionalmente, gran parte de las exenciones tributarias y demás beneficios que gozan se mantienen, incluso se

crean nuevos como el de "costo fiscal de las inversiones" para los gastos de evaluación y exploración del sector minero-energético.

Sin embargo, se mantiene la regresividad del impuesto a la renta, porque a diferencia de los países con que Colombia compite en los negocios globales, no hay tarifas diferenciadas entre pequeñas, medianas y grandes empresas." (*Regresividad, regresividad, regresividad...El dogma del gobierno*, Documentos, Justicia Tributaria, Bogotá, 2016)

De lo expuesto se concluye que la regulación del impuesto de renta y complementarios de la Ley 1819 de 2016 es claramente regresiva, al haber disminuido el tributo para las personas jurídicas del 34 al 33 por ciento, conserva tarifas reducidas para las empresas constituidas por la *Ley de Formalización y Generación de Empleo* (Ley 1429 de 2010), para las Empresas industriales y/o comerciales del Estado y las Sociedades de economía mixta de nivel departamental, distrital o municipal, por las rentas generadas por los nuevos hoteles o ampliados en municipios de menos de 200 mil habitantes, quienes hayan accedido por inversiones en investigación, desarrollo tecnológico o innovación, los usuarios de zonas francas, al tiempo que no establece una tarifa diferencial dependiendo del tipo de empresa (pequeña, mediana o grande).

Es decir, la Ley 1819 de 2016 se opone abiertamente al principio de Progresividad Tributaria "(...) que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad" (C-913/11), por el contrario, en Colombia se disminuye el impuesto de renta y complementarios para las personas jurídicas del 34 al 33 por ciento y se conservan especiales "gabelas" para los sectores que tienen capacidad de lobby ante el Congreso Nacional, al momento de discutirse las llamadas reformas tributarias. Y, como se analizará más adelante, la citada Ley 1819/2016 aumentó el IVA del 16 al 19 por ciento.

Se resume la política fiscal del Estado colombiano, así: Disminución del impuesto de renta y complementarios a las personas jurídicas (34 al 33%), se conservaron las reducciones en la tarifa para algunas empresas (que construyan o amplíen hoteles o se ubiquen en zonas francas). O sea, quienes tienen mayor capacidad de pago, pagarán menos tributos y a su vez, millones de colombianos que se ubican en especial en los estratos populares (1, 2 y 3) y medios (4), pagarán una mayor tarifa del IVA general (al pasar del 16 al 19 por ciento), por cuanto éstos realmente estarán aportando una mayor parte de su patrimonio al pagar los bienes y servicios gravados con el IVA, que aquellas personas con mayores ingresos (estratos 5 y 6), porque para éstas últimas les representará una menor participación, debido a sus altos ingresos económicos. En últimas se estableció con la Ley 1819 de 2016 fue el principio pleno de la Regresividad de los tributos (el que tiene mayor capacidad económica paga menos), en especial en lo relacionado con el impuesto de renta y complementarios.

Esquema

Jurisprudencia Corte Constitucional

Ley 1819 de 2016

"Que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad"

(C-1003/04)

"La tarifa general del impuesto general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales (...) será del 33%"

"El principio de progresividad, (...) para lo cual el legislador debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas y por ello quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y su cuantía sea más proporcional a esa mayor capacidad

"Las siguientes actividades estarán gravadas a la tarifa del 9%:
Servicios prestados en nuevos hoteles (...) Servicios hoteleros (...) que se remodelen (...) " se remodelen (...) " (parágrafo 5)
"La tarifa para el impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%"

3.3. Vulneración del derecho a la libre asociación, a la propiedad privada y a la facultad de los particulares de fundar instituciones educativas

En el título II de la Constitución Política de 1991, se establece como un derecho genérico, el que los particulares puedan libremente asociarse "para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad" (Art. 38).

Y dicha facultad de asociación se predica tanto de las personas naturales (individuales), como de las jurídicas (colectivas), lo que permite que quienes tengan una ideología política puedan fundar partidos o movimientos políticos, quienes compartan una religión tienen la facultad de constituir una iglesia, los trabajadores pueden conformar un sindicato, los patronos o empresarios pueden crear una asociación, entre otros.

De la misma manera, la Carta Constitucional faculta que los particulares funden instituciones de educación preescolar, básica, primaria, secundaria y universitaria. Salvo en las instituciones de nivel superior (que tienen que ser sin ánimo de lucro), en las demás se pueden organizar con o sin ánimo de lucro. (Art. 68)

Al tiempo que como uno de los principales derechos consagrados en las normas superiores está el derecho a la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles (Art. 58).

Por el contrario, en la Ley 1918 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", al regular el Régimen Tributario especial (artículos 140 a 160) se vulneran en forma directa a las entidades sin ánimo de lucro el derecho a la libre asociación, el derecho a la propiedad privada y la facultad que tienen los particulares para fundar establecimientos educativos, de la siguiente manera:

- El artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, al señalar quienes son contribuyentes del Régimen Tributario Especial, ya que "todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales. (...) Excepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria de acuerdo con el artículo 356-2 su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial."

Debe precisarse que de acuerdo con la normatividad vigente desde el siglo XIX en Colombia, los particulares pueden crear dos clases de entidades: a) Con ánimo de lucro, que se denominan sociedades, porque distribuyen utilidades y pérdidas, las que son reguladas en el Código de Comercio; y b) Sin ánimo de lucro, porque cumplen con una finalidad social y no distribuyen utilidades, como son las corporaciones, asociaciones, fundaciones y otras, según el Código Civil (artículos 633 a 652) y normas posteriores como el Decreto Ley 2150 de 1995.

Es decir, mientras la normativa del Derecho Civil y del Derecho Comercial, diferencia de manera clara dos tipos de entes: Con ánimo y Sin ánimo de lucro, en la Ley 1819 de 2016 se confunden estas dos entidades, porque expresamente señala que las entidades sin ánimo de lucro serán contribuyentes del impuesto de renta "conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales", generando un total confusión conceptual porque, reiteramos, las sociedades, en la medida que tienen ánimo de lucro (distribuyen utilidades y pérdidas) sí deben ser sujetos pasivos del pago del impuesto de renta. Mientras que, una entidad sin ánimo de lucro (corporaciones, asociaciones, fundaciones y otras), como carecen del ánimo de lucro, porque prestan *servicios de interés social* y como no distribuyen utilidades no deben ser obligados a pagar el impuesto de renta.

Por lo expuesto el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, que establece la obligación para las entidades sin ánimo de lucro de ser contribuyentes del impuesto de renta, viola en forma directa la garantía constitucional de la libre asociación para los particulares (artículo 38 superior), en razón a que al asimilar las entidades sin ánimo de lucro a las sociedades (con ánimo de

lucro), el Estado de una manera abusiva está limitando la libre asociación de las personas.

A: igual que la Ley 1819 de 2016, vulnera la protección a la propiedad privada (artículo 58 superior), ya que el patrimonio que constituyen la entidad sin ánimo de lucro es diferente al patrimonio de cada uno de los miembros de la corporación, fundación o asociación y, al volver contribuyente a este tipo de entidades, está desconociendo la garantía al derecho de propiedad privada de las mismas.

Y también la Ley 1819 de 2016, limita la atribución para los particulares para fundar establecimientos educativos (artículo 68 superior), en este caso como entidad sin ánimo de lucro, por cuanto éste jardín, colegio u universidad, al ser establecido con o sin ánimo de lucro, tendrían la misma regulación en materia tributaria, al ser las dos entidades sujetos pasivos del impuesto de renta.

Si bien el artículo 189.26 superior faculta al Presidente de la República para realizar la inspección y vigilancia de las instituciones de utilidad común (asociaciones, fundaciones, corporaciones, entre otras), pero únicamente con dos fines: 1º) Para que sus rentas se conserven y sean debidamente aplicadas; y b) Para que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores.

Pero, lo regulado en la Ley 1819 de 2016 no se limita a que las rentas de las citadas entidades sin ánimo de lucro se "conserven y sean debidamente aplicadas", sino que esta atribución es totalmente desbordada, ya que las convierte en sujeto pasivo del impuesto de renta y complementarios de personas jurídicas. Es decir, la pretensión de vulnerar el derecho de libre asociación de este tipo de entidades (artículo 38 superior), al igual que atenta contra el derecho de propiedad privada de las entidades sin ánimo de lucro, en razón a que sus bienes muebles e inmuebles podrían ser expropiados, a pesar de que las mismas tienen una finalidad de tipo social (artículo 58 superior) y pondrían en riesgo que los particulares, a través de entidades de utilidad común, fundaran instituciones educación (artículo 68 superior), al existir la posibilidad de intervenciones abusivas por parte del Estado colombiano.

De la misma manera, el artículo 142 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", establece que las cooperativas, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior, entre otras, pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa del 20%, en la práctica el Estado está equiparando estas importantes entidades sin ánimo de lucro, de régimen especial, a las sociedades comerciales, vulnerado entonces el derecho a la libre asociación de los particulares (art. 38 superior), en este caso a las entes cooperativos y similares, por cuanto qué sentido tiene constituir entidades de naturaleza cooperativa y similares, cuando su patrimonio es distinto al de sus miembros y éstas con obligadas a pagar impuesto de renta con una tarifa del

20% y, por ende, se hace nugatorio su derecho de asociación (artículo 38 superior), si se les está equiparando a una simple sociedad comercial?

Esquema

Constitución Política de 1991	Ley 1819 de 2016
"Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad" (Art. 38)	"Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales" (Art. 140)
"Se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles" (Art. 58)	
"Los particulares podrán fundar establecimientos educativos" (Art. 68)	"Las cooperativas, sus asociaciones, (...) pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del 20 por ciento (20%)" (Art. 142)

Conclusión:

La Ley 1819 de 2016 al convertir a las entidades sin ánimo de lucro en contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, viola el derecho a la libre asociación, a la garantía a la propiedad privada y la facultad de los particulares a fundar instituciones educativas privadas; lo mismo sucede con las cooperativas que las obliga al pago del impuesto de renta, a pesar de tener la naturaleza de entidades sin ánimo de lucro especial. Es decir, la Ley convierte en sociedades (empresas) a los entes sin ánimo de lucro, desconociendo la finalidad social que cumplen éstos últimos.

3.4. Violación del principio constitucional de igualdad

A su vez, el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, definió las entidades no contribuyentes declarantes del impuesto de renta, así: los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el ministerio del Interior (...) (El subrayado nos pertenece).

De igual forma, la Ley 1819 de 2016 de manera totalmente incongruente y vulnerando varias disposiciones superiores (artículos 38, 58 y 68) al establecer que las instituciones sin ánimo de lucro (corporaciones, fundaciones

y corporaciones) son contribuyentes del impuesto a la renta, mientras que, por el contrario, las iglesias y confesiones religiosas las cataloga como entidades no contribuyentes declarantes, siendo que éstas últimas también tienen la naturaleza jurídica de entidades sin ánimo de lucro.

Es decir se viola en forma rampante el principio constitucional de la igualdad (artículo 13), al establecerse un trato discriminatorio de las corporaciones, fundaciones y asociaciones, al convertirlas en contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, mientras que otras entidades que también son consideradas como entidades sin ánimo de lucro, como son las iglesias y confesiones religiosas quedan consagradas como no contribuyentes declarantes y, por ende, no obligadas al pago del impuesto de renta.

Según informaciones del año 2013, las cerca de 6.000 iglesias existentes en nuestro país, tenían un patrimonio de 9 billones de pesos e ingresos anuales de más de 4 billones.

Esquema

<u>Constitución Política de 1991</u>	<u>Ley 1819 de 2016</u>
"Todas las personas nacen libres e Iguales, recibirán la misma protección Y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin ninguna discriminación (...)" (Art. 13)	"No son contribuyentes del impuesto de renta (...) las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior (...)" (Art. 145)

Conclusión:

La Ley 1819 de 2016 al considerar las iglesias y confesiones religiosas como no contribuyentes declarantes del impuesto de renta y complementarios, vulnera el principio constitucional de igualdad, por cuanto también son entidades sin ánimo de lucro, al igual que las asociaciones, fundaciones y fundaciones, pero éstas últimas la Ley 1819/2016 las convirtió en contribuyentes del impuesto de renta.

Es decir en dos situaciones semejantes, las entidades sin ánimo de lucro en general (asociaciones, fundaciones y corporaciones) son contribuyentes del impuesto de renta, mientras las iglesias y confesiones religiosas (que también tienen naturales de entidades sin ánimo de lucro) son contribuyentes no declarantes. A dos circunstancias parecidas les la Ley 1819/2016 un tratamiento diferente, discriminando entonces a las otras entidades sin ánimo de lucro

Muy seguramente la capacidad de lobby que tuvieron las iglesias en el Congreso Nacional durante la tramitación de la denominada Reforma Tributaria

"Estructural" fue lo que permitió que fueran consideradas como contribuyentes no declarantes del impuesto de renta y complementarios, situación que no se presentó con las demás entidades sin ánimo de lucro y, por ende, se consideran como contribuyentes declarantes del citado impuesto.

De la amplia jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el principio de igualdad, se destaca:

- "Ese principio de la igualdad es objetivo y no formal; él se predica de la identidad de los iguales y de la diferencia entre los desiguales. Se supera así el concepto de la igualdad de la ley a partir de la generalidad abstracta, por el concepto de la generalidad concreta, que concluye con el principio según el cual no se permite regulación diferente de supuestos iguales o análogos y prescribe diferente normación a supuestos distintos. Con este concepto sólo se autoriza un trato diferente si está razonablemente justificado. Se supera también, con la igualdad material, el igualitarismo o simple igualdad matemática.

Hay pues que mirar la naturaleza misma de las cosas; ella puede en sí misma hacer imposible la aplicación del principio de la igualdad formal, en virtud de obstáculos del orden natural, biológico, moral o material, según la conciencia social dominante en el pueblo colombiano.

Por ello, para corregir desigualdades de hecho, se encarga al Estado de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva. En este sentido se debe adoptar medidas en favor de grupos discriminados o marginados, y proteger especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental se encuentren en circunstancias de inferioridad manifiesta, como afirma el artículo 13 en sus incisos 2º y 3º.

La igualdad material es la situación objetiva concreta que prohíbe la arbitrariedad". (C-256/93. Magistrado Ponente: Dr. Alejandro Martínez Caballero, 29 de mayo de 1992)

- "Esos dos contenidos iniciales del principio de igualdad pueden a su vez ser descompuestos en cuatro mandatos: (i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de trato diferenciado a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más relevantes que las similitudes. Estos cuatro contenidos tienen sustento en el artículo 13 constitucional, pues mientras el inciso primero del citado precepto señala la igualdad de protección, de trato y en el goce de derechos, libertades y oportunidades, al igual que la prohibición de discriminación; los incisos segundo y tercero contienen mandatos específicos de trato diferenciado a favor

de ciertos grupos marginados, discriminados o especialmente vulnerables." (C-818 de 2010. Magistrado Ponente: Dr. Humberto Sierra Porto, 8 de noviembre de 2010).

3.5. Amento del IVA vulnera el carácter progresivo de los tributos

Como ya fue señalado, la Carta Constitucional de 1991 en forma clara precisó los principios que regulan todo el sistema tributario, estos son: a) La equidad, b) La eficiencia; y c) La progresividad.

Sobre el particular ha señalado la jurisprudencia de la Corte Constitucional:

- "Los principios esenciales de naturaleza tributaria recogidos en las constituciones modernas aseguran que todos deben contribuir al sostenimiento del Estado. El reconocimiento del principio de equidad impone que los tributos sean generales e iguales cuando las condiciones en las que se obtiene la renta sean similares y se disfrute efectiva o potencialmente de los mismos bienes públicos. La progresividad se realiza imponiendo mayor presión fiscal a los que más ganan o más tienen, de manera que no será admisible por inequitativo y por regresivo un sistema de Impuesto de Renta que ante iguales capacidades contributivas -ingresos disponibles- otorgue a unos excepción o privilegio en la base de gravamen, o lo que es lo mismo, discrimine en contra de las gentes del común porque no ostentan los mayores títulos de autoridad.

La progresividad es una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, ya que la progresividad busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con ésta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias." (C-1060A de 2001. Conjuez Ponente: Dra. LUCY CRUZ DE QUIÑONES, 8 de octubre de 2001).

- "De acuerdo con el artículo 363 de la Constitución, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen el marco general que guía la imposición de las cargas fiscales a través de las cuales el Estado obtiene los recursos necesarios para su consecución y funcionamiento. Es importante tener en consideración que los principios de equidad, eficiencia y progresividad son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular. En estos términos, para la Corte tales principios "constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular". (...). El principio de progresividad tributaria dispone que los

tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical)." (Magistrado Ponente: JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, 18 mayo de 2011)

A pesar de la claridad de la norma superior (artículo 363) y de la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre la necesidad que en todos los tributos se debe cumplir con el principio de progresividad (el que tienen mayor capacidad pague más y el que no tiene pague poco o no pague), lo que debe conllevar también al cumplimiento de la equidad horizontal (gravar por la capacidad de pago) y la equidad vertical (gravar al que tiene más), sin embargo 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", en su artículo 184 estableció una tarifa del 19 por ciento en el impuesto sobre las ventas (IVA), salvo excepciones.

Pero, como el IVA es un impuesto indirecto al gravar determinados bienes y servicios, a pesar de lo establecido en la Constitución Política, donde uno de los principios tutelares del sistema tributario es el de la Progresividad, por el contrario este tributo es de naturaleza regresivo, ya que una persona de menores ingresos (estratos 1, 2 y 3) lo que paga por concepto de IVA representa una porción mayor a lo que tributa una de estrato medio (4) y alto (5 y 6).

De acuerdo algunos cálculos económicos, con el aumento del IVA general del 16 al 19 por ciento, el costo de vida subiría 0,58 puntos para los más pobres, mientras que será del 0,55 para las personas de ingresos altos. (El Tiempo, 23/12/2016, pág. 13). Y para ANIF, el aumento del tributo puede representar un punto adicional en la inflación del año 2017.

En estudio realizado por Equidad Tributaria, al respecto se concluye: "Las consecuencias de esta reforma tributaria que aumenta los impuestos indirectos y reduce los directos, en un contexto macroeconómico adverso de desaceleración económica, déficit gemelos, caída del consumo y aumento de la moratoria en los créditos, provocará una disminución del ingreso disponible de los hogares de ingresos bajos y medios que conducirá a una profundización de la crisis económica del país. Por eso la mejor recomendación es no aprobarla." (*Regresividad, regresividad, regresividad...El dogma del gobierno*, Documentos, Justicia Tributaria, Bogotá, 2016)

Porque una de las grandes paradojas que presenta la Ley 1819 de 2016, es que al tiempo que aumenta los impuestos indirectos, al pasar el IVA del 16 al 19 por ciento, por su parte, los tributos directos, como el impuesto a la renta de las personas jurídicas pasa del 40 al 32 por ciento. Eso es lo que se llama equidad tributaria!

Al respecto, la Corte Constitucional ha señalado:

- "Los bienes y servicios de primera necesidad son aquellos que consumen "sectores muy amplios de la población" con el propósito de atender "aspectos vitales de sus necesidades básicas". Así, los bienes y servicios de primera necesidad son los que se requieren para satisfacer el "derecho a la subsistencia", es decir, para contar con "las condiciones económicas y espirituales necesarias para la dignificación de la persona humana y el libre desarrollo de su personalidad". Los bienes y servicios de primera necesidad, en fin, guardan una relación estrecha con el derecho al mínimo vital." (C-776/03. Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA, 9 de septiembre de 2003).

De la última sentencia C-776/03, hay que destacar que la Corte Constitucional, (con base en una demanda presentada por el suscrito ciudadano), declaró la inexecutable del artículo 116 de la Ley 788 de 2002, Reforma Tributaria, que gravaba con una tarifa del 2 por ciento a todos los productos de la canasta familiar, al violar el principio de progresividad tributaria y para proteger el mínimo vital

"La jurisprudencia ha establecido que la progresividad es un principio exigible del sistema. No obstante, esto no implica que dicho principio sea ajeno al control constitucional de determinados impuestos individualmente considerados, o de elementos singulares integrantes del ordenamiento tributario, ni que sea inaplicable a los tributos indirectos, sino que al examinar la constitucionalidad de cada uno de estos componentes, a la luz del principio de progresividad, las preguntas que debe hacerse el juez deben apuntar a definir: (i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art 363). En caso de que así sea, el tributo o precepto tributario acarrearía consecuencias de regresividad para el sistema, que lo harían inconstitucional." (C-776/13. Magistrada Ponente: MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, 26 de febrero de 2014).

Tenemos que con base en la jurisprudencia referenciada, al aumentarse el IVA del 16 al 19 por ciento por la Ley 1819 de 2016, es un hecho que va a generar una manifiesta regresividad, al tener que pagar más los pobres (estratos 1, 2 y 3) por los bienes y servicios gravados con la tarifa general. Al igual, que por las circunstancias de pauperización de importantes sectores de la sociedad el aumento del IVA pone en peligro el mínimo vital de miles de personas, en especial aquellas que viven del llamado rebusque o de la economía informal. Y la citada disposición de la Ley 1819 de 2016 incorporara una limitación irrazonable al principio de progresividad, porque como se ha señalado, para el año 2017 se calcula que para los más pobres el costo de vida subirá en 0,58 por ciento, mientras que las personas de ingresos altos el aumento serán del 0,55 por ciento.

Es decir, el aumento del IVA del 16 al 19 por ciento impacta en mayor medida a las personas más pobres y vulnerables del país y, en una menor medida a los de ingresos medios y altos, lo que significa que la Ley 1819 de 2016 es claramente regresiva y está en total contravía con lo establecido en la Carta Constitucional de 1991, que los tributos tienen como uno de sus principios tutelares el de la Progresividad.

A título de ejemplo, el aceite (elemento esencial en Colombia), productos de aseo, los vasos, la loza, el vestuario, entre otros, queda gravado con un IVA del 19 por ciento y, al ser estos productos de mayor consumo por parte de los sectores populares (estratos 1, 2 y 3), al contrario de lo que deberían ser, con un carácter progresivo (artículo 363 superior), por el contrario, son totalmente regresivos, al pagar aquellos sectores un mayor porcentaje de sus ingresos por ellos, que los estratos 4, 5 y 6.

Como afirmó Guillermo Botero, presidente de Fenalco: "Todos los consumidores son los grandes perdedores con esta reforma. Aquello de insertar al país en las grandes ligas, de tener tarifas de renta competitivas para la inversión extranjera, no está en ninguno de los artículos". (El Tiempo, 29 de diciembre, pág. 7A)

A su vez, como ejemplo internacional comparativo, en la república Oriental del Uruguay, el IVA ha venido disminuyendo, del 22 al 20 y al 18 por ciento, a partir del mes de enero de 2017, que es la tarifa más baja en los últimos 38 años.

En Colombia de igual forma, en la Ley 1819 de 2016, en su artículo 185 se establece un IVA con tarifa del 5 por ciento para productos como el café, el trigo, la avena, el chocolate de mesa, entre otros, que son elemento esencial de consumo por parte de toda la población, en especial por los sectores populares (estratos 1, 2 y 3), que se opone en forma directa con el carácter progresivo que deben tener los tributos en Colombia (artículo 363 superior).

Esquema

Constitución Política de 1991	Ley 1819 de 2016
	"La tarifa general del impuesto sobre las ventas es del diecinueve por ciento (19%) (...)" (Art. 184)
"El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad."	"Los siguientes bienes están gravados con la tarifa del cinco por ciento: Café (...) trigo, avena, sorgo de grano, habas de soya, salchichón y butifarra (...)" (Art. 185)

Conclusión:

Al aumentar el IVA general del 16 al 19 por ciento, se ponen en riesgo la alimentación y el acceso a diversos servicios a los sectores más vulnerables (estratos 1, 2 y 3) tornando el tributo en regresivo y, por ello, vulnerando la norma superior que establece que todos los impuestos en Colombia deben ser progresivos (pagar más el que tiene mayor capacidad). De igual manera, el IVA del cinco por ciento atenta contra el mínimo vital de amplios sectores de la población, al restringir o impedir el consumo de elementos básicos, como son el café, el trigo, la avena, el salchichón y la butifarra.

Es decir, con el aumento del IVA general del 16 al 19 por ciento, y establecer un IVA del cinco por ciento para productos esenciales del consumo de los estratos populares (1, 2 y 3), se viola en forma flagrante el principio constitucional de la progresividad de los tributos (artículo 363), poniendo en riesgo, al mismo tiempo, la calidad de vida de millones de personas en el país.

Esquema:

El IVA en la historia reciente de Colombia

- Ley 19 de 1990: Aumenta tarifa del IVA del 10 al 12%
- Ley 6 de 1992: El IVA pasa del 12 al 14%
- Ley 223 de 1995: El IVA pasa del 14 al 16%
- Ley 488 de 1998: El IVA disminuye del 16 al 15%
- Ley 633 de 2000: En el IVA, se grava transporte aéreo internacional, transporte público y cigarrillos y aumenta la tarifa al 16%
- Ley 788 de 2002: En el IVA, ampliación de la base, aumento de tarifa del 10 al 16% en algunos bienes y tarifa del 20% para telefonía celular
- Ley 863 de 2003: En el IVA, algunos excluidos pasan a pagar el 7%, nuevas tarifas del 3 y 5% (cerveza, suerte y azar)
- Ley 1370 de 2009: Fiscalización de la DIAN al recaudo del IVA
- Ley 1607 de 2012: IVA, algunos bienes pasan del 10 al 16%
- Ley 1819 de 2016: El IVA aumentó del 16 al 19%

3.6. Dos tributos nacionales gravan la misma actividad o servicio

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", en el artículo 173 regula el Impuesto sobre las Ventas (IVA) y en el artículo 200 el Impuesto Nacional al Consumo (INC), pero los citados tributos tienen varios elementos comunes, como se precisa:

- En el Impuesto sobre las Ventas del artículo 173 se aplica como hecho imponible a las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos, la venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente y la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet.

A su vez el Impuesto Nacional al Consumo del artículo 200, tiene como hecho generador la prestación o la venta al consumidor final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes servicios y bienes: La prestación de los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos según lo dispuesto en el artículo 512-2 de este Estatuto; las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados; el impuesto al consumo no se aplicará a las ventas de los bienes mencionados en los artículos 512-3 y 512-4 si son activos fijos para el vendedor, salvo de que se trate de los automotores y demás activos fijos que se vendan a nombre y por cuenta de terceros y para los aerodinos; y el servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas.

- El IVA se aplica para las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles, mientras que el INC grava la venta de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados.

- En el Impuesto sobre las Ventas, el hecho generador es la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior y el Impuesto Nacional al Consumo, grava la prestación de los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos.

- Son gravados con el IVA la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente y la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet. Y el Impuesto Nacional al Consumo tiene como hecho generador el servicio de expendio de comidas y bebidas

preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas.

De lo expuesto se concluye que el artículo 173 de la Ley 1819 de 2016 regula el Impuesto sobre las Ventas (IVA) que tiene como hecho imponible las ventas de bienes corporales muebles e inmuebles, al tiempo que el artículo 200 que regula el Impuesto Nacional al Consumo (INC), el hecho generador es la venta de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importada. De la misma manera, en el IVA el hecho generador es la prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior, al tiempo que el INC grava también la prestación los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos.

Porque los dos tributos nacionales, el IVA y el INC, están estableciendo el mismo hecho generador: la venta de bienes corporales muebles, al tiempo que el IVA grava la prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior y el INC grava la prestación de servicios de telefonía móvil internet y navegación móvil, de lo cual hay que concluir que la misma (parcial) regulación normativa aparece consagrado en dos tributos nacionales.

Ya que en los únicos aspectos que se diferencian los dos impuestos esbozados, es que el IVA grava la importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente y la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar, con excepción de las loterías y de los juegos de suerte y azar operados exclusivamente por internet. Al tiempo, que el INC tiene como hecho imponible el servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías para consumo en el lugar, para ser llevadas por el comprador o entregadas a domicilio, los servicios de alimentación bajo contrato, y el servicio de expendio de comidas y bebidas alcohólicas para consumo dentro de bares, tabernas y discotecas.

Esquema

<u>Impuesto Sobre las Ventas</u>	<u>Impuesto Nacional al Consumo</u>
"El impuesto a las ventas se aplicará sobre: a) La venta de bienes corporales muebles e inmuebles, con excepción de los expresamente excluidos; b) La venta o cesiones de derechos sobre activos intangibles, únicamente asociados con la propiedad industrial; c) La prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos; d) La importación de bienes corporales que no hayan sido excluidos expresamente." (Art. 173)	"El impuesto nacional al consumo tiene como hecho generador la prestación o la venta al final o la importación por parte del consumidor final, de los siguientes servicios y bienes: La prestación de los servicios de telefonía móvil, internet y navegación móvil, y servicio de datos (...) Las ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados (...) El servicio de expendio de comidas y bebidas (...)" (Art. 200)

Conclusión:

El IVA y el INC gravan (parcialmente) las mismas actividades (ventas de algunos bienes muebles) y la prestación de servicios en el territorio nacional o desde el exterior el IVA y los servicios de telefonía móvil, internet y servicio de datos el INC

Se concluye que los dos tributos analizados, el Impuesto sobre las ventas (IVA) y el Impuesto Nacional al Consumo (INC), de manera parcial regulan lo mismo, es decir, tienen el mismo hecho generador, lo que conlleva la vulneración del artículo 338 superior, porque únicamente le corresponde al Congreso Nacional, a las asambleas departamentales y a los concejos distritales y municipales fijar los elementos del tributo: a) El sujeto activo; b) El sujeto pasivo; c) el Hecho generador; d) La base gravable; y e) La tarifa.

Entonces, no es posible en nuestro Derecho Tributario que dos impuestos coincidan total o parcialmente, como sucedió con la regulación de la Ley 1819 de 2016, respecto del IVA y del INC, de allí su inconstitucionalidad.

3.7. El Impuesto Nacional al Consumo de la telefonía celular viola el principio de progresividad

El artículo 201 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", grava los servicios de telefonía, datos, internet y navegación móvil con una tarifa del cuatro por ciento sobre la

totalidad del servicio, pero "sin incluir el impuesto sobre las ventas", en un monto que excede del 1.5 UVT mensual, es decir, de \$47.760 pesos mensuales en adelante.

La disposición señalada viola en forma flagrante las siguientes normas superiores:

a) El *Principio de progresividad tributaria*, contenido en el artículo 363 superior que, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, debe entenderse que "apunta a complementar las exigencias de la equidad horizontal, dentro del sistema tributario, con las que se derivan del principio de equidad vertical. Ambas apuntan a una distribución justa de las cargas fiscales y de la riqueza. La equidad horizontal prescribe que personas con capacidad económica equiparable, o que se hallen bajo una situación fáctica similar, contribuyan de igual manera al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (CP art. 95-9). La equidad vertical demanda en cambio que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar incluso entre sujetos con capacidades de pago desiguales. Por lo mismo, la Corte ha señalado que la Constitución exige gravar "en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva - equidad vertical-, a fin de que, a la postre, todos acaben haciendo un igual sacrificio de cara a sus capacidades". (C-100/14. Magistrada Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, 26 de febrero de 2014).

Porque se vulnera el precitado principio de Progresividad del artículo 363 superior por la disposición normativa contenida en el artículo 201 de la Ley 1819 de 2016, ya que el gravamen que pagan los usuarios de servicios de telefonía, datos, internet y navegación móvil en un monto superior a 1.5 UVT, es el mismo independientemente de la capacidad de pago de los usuarios, sin importar que se trate de estratos populares (1, 2 y 3), medios (4) y altos (5 y 6), siempre y cuando superen los 1.5 UTV, que para el año 2017 serán \$47.760 pesos mensuales.

Es decir, en el citado tributo del INC de la telefonía, datos y navegación móvil no se cumple con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, que ordena que se grave "en mayor proporción a quienes tienen mayor capacidad contributiva". Por el contrario, el artículo 201 de la Ley 1819/2016 establece la misma tarifa (el cuatro por ciento), sin tener en cuenta la capacidad de pago del respectivo usuario; y

b) La norma demandada de la Ley 1819 de 2016 (artículo 201), establece un tributo (el impuesto nacional al consumo), que los usuarios de telefonía, datos y navegación móvil pagan por el Impuesto sobre las ventas (IVA).

Se concluye que cuando un usuario de telefonía, datos y navegación móvil (superior a 1.5 UVT) tiene que pagar dos impuestos por el mismo servicio: De una parte paga desde el año 2017 un IVA del 19 por ciento por la compra del

teléfono celular y, al mismo tiempo, tiene que pagar también un Impuesto nacional al consumo por el servicio de telefonía, datos y navegación móvil.

La pregunta es: cómo será posible que Colombia entre al mundo digital, que es lo pregonado por el Gobierno Nacional desde el año 2010 si, los teléfonos móviles pagarán ahora un IVA del 19% y los servicios de telefonía móvil, datos y navegación pagarán también un Impuesto nacional al consumo del 4%. En total los gravámenes pagados serán del 23 por ciento (19 del IVA y 4% del INC)?

3.8. Un impuesto nacional es disfrazado como una contribución parafiscal al combustible

Como ha sido señalada por la doctrina y la jurisprudencia, la que identifica a los *impuestos* en Colombia, son las siguientes elementos: 1) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir, expresan un poder de imperio en cabeza del Estado ejercida a través de su establecimiento legal; 2) el hecho generador que lo sustenta refleja la capacidad económica del contribuyente; 3) se cobra indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; 4) no incorpora una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; 5) su pago es obligatorio, no es opcional ni discrecional; y 6) el Estado dispone de él con base en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

Por su parte, las *Contribuciones* se identifican por la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo. (Sara Rodríguez, Universidad Pontificia Bolivariana, Medellín 2010)

En el caso de España también se hacen las diferencias entre tributo y contribuciones. Porque las *impuestas* son exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta.

Mientras que en las *Contribuciones*, el hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio, un aumento de valor de sus bienes por la realización de obras públicas, el establecimiento o ampliación de servicios públicos, de acuerdo con la Ley General Tributaria).

La jurisprudencia de la Corte Constitucional en nuestro país ha precisado los conceptos de impuesto, tasa y contribución, así:

- "Para sistematizar, la Corte observa que los recursos parafiscales tienen tres elementos materiales, a saber:

- 1) Obligatoriedad: el recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento.
- 2) Singularidad: en oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico.
- 3) Destinación Sectorial: los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se revierten en beneficio exclusivo del propio sector o sectores". (C-490/93. Magistrado Ponente: Dr. FABIO MORON DIAZ, 7 de julio de 1993)

- "La tasa se diferencia del impuesto por dos aspectos: 1) En la tasa existe una contraprestación, mientras que en el impuesto, por definición, no se está pagando un servicio específico o retribuyendo una prestación determinada; y 2) La diferencia radica en el carácter voluntario del pago de la tasa y en el carácter obligatorio del pago del tributo." (Magistrado Ponente: Dr. FABIO MORON DIAZ, 10. de diciembre de 1994)

- "Las contribuciones parafiscales tienen las siguientes características: (i) Surge de la realización actual o potencial de obras públicas o actividades estatales de interés colectivo, en donde necesariamente debe existir un beneficio para un individuo o grupo de individuos; (ii) Se trata de una prestación que reconoce una inversión estatal, por lo que su producto está destinado a su financiación; (iii) La prestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido; (iv) El obligado tributario no tiene la opción de negarse a la inversión, por el contrario, se encuentra comprometido con su pago a raíz del provecho que le reporta; (v) La contribución, por regla general, es progresiva, pues se liquida de acuerdo con el rédito obtenido. Así, la jurisprudencia ha explicado que la contribución parafiscal es un instrumento para la generación de ingresos públicos que afecta a un determinado y único grupo social o económico (singularidad) y que dirige su beneficio al propio grupo gravado (especificidad)." (C-307/09. Magistrado Ponente: Dr. JORGE IVÁN PALACIO PALACIO, 29 de abril de 2009).

Son pertinentes las reflexiones formuladas por los profesores Piza e Insignares, que sobre el particular concluyen: "() los tributos se caracterizan por su carácter coactivo y contributivo. Su clasificación ha sido dada por la ciencia de la Hacienda y retomada por el Derecho Tributario, disciplinas que han entendido la existencia de tres categorías a saber: impuestos, tasas y contribuciones (ITC). Las diferencias entre ellos se materializan precisamente por la manera en que se modula tanto su carácter coactivo como contributivo, lo cual se traduce en la forma como se estructura el hecho imponible en cada una (...) Por su parte las Contribuciones están afectas a una obra, bien o servicio y por ende, son retributivas en función de los costos de la obra o servicio, se considera que son remunerativas para un grupo específico que es

el que paga para obtener un beneficio común o colectivo." (Piza, Julio Roberto e Insignares, Roberto. *Impacto de los impuestos, tasas y contribuciones en las tarifas de los servicios públicos de telecomunicaciones*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2009)

Con base en lo citado, se concluye que las *Contribuciones Parafiscales* en Colombia tienen como características: 1ª) Que surgen de la realización actual o potencial de obras públicas o actividades estatales de interés colectivo, en donde necesariamente debe existir un beneficio para un individuo o grupo de individuos; 2ª) Se trata de una prestación que reconoce una inversión estatal, por lo que su producto está destinado a su financiación; 3ª) La prestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido; 4ª) El obligado tributario no tiene la opción de negarse a la inversión, por el contrario, se encuentra comprometido con su pago a raíz del provecho que le reporta; 5ª) La contribución, por regla general, es progresiva, pues se liquida de acuerdo con el rédito obtenido; 6ª) Están afectas a una obra, bien o servicio y por ende, son retributivas en función de los costos de la obra o servicio; y 7ª) Se considera que son remunerativas para un grupo específico que es el que paga para obtener un beneficio común o colectivo.

Por su parte, la jurisprudencia y la doctrina colombiana han precisado el contenido normativo de los impuestos, así:

- "Los impuestos son el dinero que una persona, una familia o una empresa deben pagar al Estado para contribuir con sus ingresos. Esta es la forma más importante por medio de la cual el Estado obtiene recursos para llevar a cabo sus actividades y funciones (administración, inversión social, en infraestructura, en seguridad nacional, en prestación de servicios, etc.)." (Juan Camilo Restrepo. *Derecho presupuestal colombiano*, Bogotá, 2012)

"Esta Corporación ha señalado que cuando el legislador establece tributos de carácter nacional tiene la obligación de señalar todos sus componentes, de manera clara e inequívoca. Empero, no sucede lo propio respecto de los impuestos de carácter territorial donde, aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, éste puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley de autorizaciones, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley." (C-891/12. Magistrado Ponente: Dr. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB, 31 de octubre de 2012)

"Los impuestos, ha dicho esta Corporación, presentan los siguientes rasgos: se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado; no guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente; una vez pagado el impuesto, el

Estado dispone de él de acuerdo a criterios y prioridades distintos de los del contribuyente; su pago no es opcional ni discrecional; puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva; aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios, sino para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad; y finalmente, el recaudo no se destina a un servicio público específico, sino a las arcas generales del Estado, para atender todos los servicios y necesidades que resulten precisos." (C-528/13. (Magistrada Ponente: Dra. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA, 14 de agosto de 2013).

Por lo tanto se deducen las características que en nuestro país tienen los Impuestos: 1ª) Cuando el legislador establece tributos de carácter nacional tiene la obligación de señalar todos sus componentes, de manera clara e inequívoca; 2ª) Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano y no a un grupo social, profesional o económico determinado; 3ª) No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente; 4ª) Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios; y 5ª) El recaudo no se destina a un servicio público específico, sino a las arcas generales del Estado.

Ahora bien, 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", en su artículo 224 crea la denominada Contribución parafiscal al combustible para financiar el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC), pero al regular sus elementos característicos como son el hecho generador (artículo 225), el sujeto pasivo responsable (artículo 226), la causación (artículo 227), la base gravable (artículo 228 y la tarifa (artículo 229), nos encontramos que se solo tiene la denominación de "Contribución Parafiscal", pero en realidad se trata de un nuevo Impuesto en Colombia, por cuanto la Ley 1819/2016 estableció sus componentes (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa), se cobrará de manera indiscriminada la venta de gasolina motor corriente o ACPM, su pago no guarda relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente; no se hace para regular la oferta y la demanda del servicio ofrecido; y está destinado para financiar el Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC).

Lo dispuesto en los artículos 224 al 234 de la Ley 1819 de 2016, no cumple con ninguna de las características de las *Contribuciones* en nuestro país, esto es, no surge de la realización de una obra pública o actividades estatales de interés colectivo; no se trata de una prestación que nace a cargo del contribuyente como algo proporcional al beneficio obtenido, porque con el pago de la denominada "Contribución Parafiscal al Combustible", los ciudadanos que son los que efectivamente pagan el tributo no reciben ningún beneficio, porque éste se concentra en manos del Estado Nacional (el Fondo de Estabilización de

Precios de los Combustibles (FEPC); el obligado tributario, es decir, el sujeto pasivo, es el refinador o el importador de gasolina motor corriente o ACPM; no tiene carácter progresivo su pago, ya que todos deben pagar la misma tarifa (el 100 por ciento de la base gravable), la diferencia positiva entre la sumatoria de los diferenciales de participación y la sumatoria de los diferenciales de compensación al término del período gravable; no están afectas a una obra, bien o servicio, por lo que no son retributivas en función de los costos de la obra o servicio; y tampoco son remunerativas para un grupo específico que es el que paga para obtener un beneficio común o colectivo, porque, como ya se reiteró, la llamada "Contribución Parafiscal al Combustible" es efectivamente pagada por millones de personas que a diario compran gasolina motor corriente o ACPM en las estaciones de gasolina en Colombia. Y, por ende, no son remunerativas para un grupo específico de personas.

Porque lo que hizo la Ley 1819 de 2016, fue establecer un tributo nacional, pero bajo la denominación de "Contribución Parafiscal al Combustible", en atención a que ésta cumple con las características de los impuestos (se cobra indiscriminadamente, no guarda relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente, no se hace para regular la oferta y la demanda de servicios ofrecidos y el recauda a un servicio público específico). Y por el contrario, la llamada "Contribución Parafiscal al Combustible", no reúne ninguno de los requisitos para ser considerada como una contribución: Que surge de la realización de obras públicas o actividades estatales de interés colectivo, se trata de una prestación que reconoce una inversión estatal, la contraprestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido, el obligado no tiene la opción de negarse a la inversión, es progresiva, están afectas a una obra, bien o servicio, al ser retributivas y se consideran que son remunerativas para un grupo específico que es el que paga para obtener un beneficio común o colectivo.

Sobre el particular, ha señalado la jurisprudencia de la Corte Constitucional:

"La potestad tributaria está radicada en los cuerpos representativos de elección popular; es así como en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales, y tratándose de tributos del orden nacional, corresponde al Congreso de la República establecer contribuciones fiscales, y excepcionalmente, contribuciones parafiscales; en tanto que en situaciones extraordinarias, como bajo el estado de conmoción interior, el Gobierno Nacional tiene facultad para fijar tributos a través de decretos legislativos." (C-134/09. Magistrado Ponente: Dr. Mauricio González Cuervo, febrero 25 de 2009)

Es decir, la Ley 1819 de 2016 vulnera en forma directa lo establecido en el artículo 338 superior, en donde se consagra la iniciativa fiscal, es decir, la capacidad de establecer Impuestos, Tasas y Contribuciones que, por el régimen Centralista imperante en el país, es una competencia exclusiva de la

órbita nacional, en cabeza del Congreso de la República, a través de la correspondiente ley.

Esquema

Impuestos	Contribuciones Parafiscales
1ª) Tiene la obligación de señalar todos sus componentes, de manera clara e inequívoca. 2ª) Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano 3ª) No guardan relación directa e inmediata con un beneficio derivado por el contribuyente 4ª) Aunque se tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente ello no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos 5ª) El recaudo no se destina a un servicio público específico, sino a las arcas generales del Estado	1ª) Surgen de la realización de obras públicas o actividades estatales de interés colectivo 2ª) Se trata de una prestación que reconoce una inversión estatal 3ª) La prestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido 4ª) El obligado tributario no tiene la opción de negarse a la inversión 5ª) Es progresiva, pues se liquida de acuerdo con el rédito obtenido 6ª) Están afectas a una obra, bien o servicio y por ende, son retributivas en función de los costos de la obra o servicio 7ª) Se considera que son remunerativas para un grupo específico que es el que paga para obtener un beneficio común o colectivo.

Conclusión:

La Ley 1819 de 2016 reguló una Contribución Parafiscal al Combustible, cuando en realidad lo que hizo fue crear un tributo, puesto que dicha "Contribución Parafiscal" no reúne las características de aquellas, sino que posee los elementos de un Impuesto (se cobran indiscriminadamente, no guardan relación directa con un beneficio derivado por el contribuyente, no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos y el recaudo no se destina a un servicio público específico).

3.9. Vulneración de la autonomía de las entidades territoriales

Una de las principales conquistas de la Constitución política de 1991, fue el haber consagrado la autonomía de las entidades territoriales, que en conceptos del profesor Diogo Lordello de Melo, implica: a) Autogobierno (capacidad de gobernarse por sus propias autoridades; b) Autoadministración (poderse dar

su estructura administrativa, un sistema tributario, entre otros); c) Recursos propios (regulares y suficientes); d) Participaciones y transferencias (en el nivel económico); y e) Control (institucional y popular).

Sobre la autonomía territorial, ha precisado la jurisprudencia de la Corte Constitucional:

- "De esta suerte, continúa la Corte- aunque se reconoce la existencia de un ordenamiento superior, igualmente se afirma la competencia de dichas entidades actuar dentro del espacio que según dicha autonomía se les reconoce." (C-346 de 1997. Magistrado Ponente: Dr. Fabio Morón Días, 16 de mayo de 1997)

- "En tal virtud, el límite mínimo de la autonomía territorial, garantizado por la Constitución, constituye su núcleo esencial y está integrado por el conjunto de derechos, atribuciones y facultades reconocidas en la Carta Política a las entidades territoriales y a sus autoridades, para el eficiente cumplimiento de las funciones y la prestación de los servicios a su cargo." (C-1146 de 2001. Magistrado Ponente: Dr. Dr. MANUEL JOSE CEPEDA ESPINOSA, 29 de noviembre de 2001).

Mientras que 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", en su artículo 344 señala que los contribuyente deberán presentar la declaración del Impuesto de industria y comercio en el formulario único nacional diseñado por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pero, esta disposición vulnera la autonomía territorial (artículo 287 superior), porque si bien bajo el régimen Centralista imperante en el país desde 1886 y reiterado en la Carta de 1991, la iniciativa fiscal es exclusiva del nivel nacional (el Congreso) a través de la ley, al mismo tiempo existe el principio de la autonomía territorial, lo que implica que la Ley crea o reforma el tributo, en este caso el Impuesto de industria y comercio y establece los elementos del tributo (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa), pero, debe existir un margen de la entidad territorial para su reglamentación.

Y como el Impuesto de industria y comercio es de titularidad de los distritos y municipios, que grava las actividades industriales, comerciales y de servicios, las entidades locales deben tener la posibilidad de regular aspectos operativos del mismo, como lo es realizar un formulario único para su declaración, recaudo y pago.

Por lo expuesto es abiertamente inconstitucional el que la Ley 1819 de 2016 fije un formulario único nacional, cuando esto debe ser una responsabilidad de cada uno de los más de 1.100 municipios y distritos existentes en nuestro país. De lo contrario, sería hacer totalmente nugatoria la autonomía de que gozan aquellos en nuestro sistema político, administrativo y fiscal y, como señala la

jurisprudencia constitucional, la autonomía "está integrado por el conjunto de derechos, atribuciones y facultades reconocidas en la Carta Política a las entidades territoriales y a sus autoridades" (C-1146 de 2001).

Esquema

Constitución Política	Ley 1819 de 2016
"Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: 1. Gobernarse por autoridades propias. 2. Ejercer las competencias que les correspondan. 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. 4. Participar en las rentas nacionales." (Art. 287)	"Los contribuyentes deberán presentar la declaración del Impuesto de industria y comercio en el formulario único nacional diseñado por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público" (Art. 344)

Conclusión:

El artículo 344 de la Ley 1819 de 2016 vulnera la autonomía territorial al establecerse un formulario único nacional, para la declaración del impuesto de industria y comercio, cuando la atribución para realizar esta actividad le corresponde a los distritos y municipios de acuerdo con las normas superiores

3.10. Inconstitucionalidad al crearse una Comisión Accidental de compilación y organización del régimen tributario

Elemento a destacar de la Carta Constitucional de 1991, está el haber prohibido de manera expresa que el gobierno nacional pueda expedir Códigos, porque esta una atribución exclusiva del legislativo.

Ya que el Congreso Nacional puede "Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley (...)", pero "estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, orgánicas, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, ni para decretar impuestos." (El subrayado es nuestro).

Ha destacado la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el particular:

- "En el caso concreto, el artículo 53 de la Ley 1111 de 2006 le atribuye al Gobierno Nacional la potestad de reenumerar; compilar y organizar en un solo cuerpo jurídico, la totalidad de las normas que regulan los impuestos administrados por la DIAN; además, de reordenar sin modificar su texto y de eliminar, las normas que se encuentren repetidas o derogadas. Si ello se pretende hacer mediante un "decreto compilatorio" sin fuerza material de ley, con fundamento en la atribuciones otorgadas por el Legislador al Gobierno en el artículo 53, salta a la vista que la disposición enunciada desconoce plenamente los límites constitucionales anteriormente resumidos. De hecho, organizar en un solo cuerpo "jurídico" la totalidad de las normas que regulan los impuestos administrados por la DIAN, luego de haber eliminado algunas de ellas del ordenamiento y de haberlas reenumerado, lejos de tratarse de una facultad de recolección normativa, se refiere a una actividad claramente legislativa que está sujeta a la reserva de ley. Por ende, la "eliminación normativa" resulta ser una facultad inconstitucional, que le atribuye al Ejecutivo alcances que distan mucho de ser simplemente "compilatorios" y que son del exclusivo resorte del legislador." (C-655/07. Magistrado Ponente: Dr. MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA, 22 de agosto de 2007)

- "Por ende, la delegación que hace el Congreso para efectuar compilación de normas a través de simples decretos ejecutivos es inconstitucional. Ello debido a dos razones diferenciadas. La primera tiene que ver con los problemas que estos decretos generan en relación con la competencia material para su control constitucional, lo que genera inseguridad jurídica ante la potencial indefinición sobre la autoridad judicial a cargo de dicho control. Esto se genera en la medida que los decretos ejecutivos son normas que *prima facie* corresponden al control en sede judicial por parte del contencioso. Empero, el contenido material de un decreto ejecutivo que compila normas de rango legal debe ser controlado por esta Corporación, so pena de desarticular el modelo de control de constitucionalidad previsto en el artículo 241 C.P." (C-259/08. Magistrado Ponente: Dr. JAIME CORDOBA TRIVIÑO, 11 de marzo de 2008).

Nuevamente el Congreso Nacional al expedir 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", en su artículo 360 crea una Comisión Accidental de compilación y organización del régimen tributario, cuya función será "revisar el régimen tributario con el único propósito de presentar una propuesta normativa para unificar en un único cuerpo, organizado, razonable y sistematizado, la normativa tributaria colombiana vigente".

Pero, la citada Comisión Accidental de compilación y organización del régimen tributario, no es otra cosa, que una comisión para *codificar* la normatividad tributaria, facultad que, como ya se ha destacado, es exclusiva del poder legislativo (art. 150.10 superior) y jamás puede ser delegada a ningún otro poder (ejecutivo o judicial).

Es decir, con la creación por el artículo 360 de la Ley 1819 de 2016 de la Comisión Accidental de compilación y organización del régimen tributario, es una forma disfrazada de delegar lo indelegable: la expedición de Códigos.

Al mismo tiempo, la citada disposición cuando se refiere a crear la Comisión Accidental de compilación y organización del régimen tributario, no precisa de manera alguna quiénes la conformarán, ni cuál será el tiempo de duración de la misma, es decir, es un ente "gaseoso".

Esquema

<u>Constitución Política</u>	<u>Ley 1819 de 2016</u>
"Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 2. Expedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones. (...) 10. Revestir, hasta por seis meses, al Presidente de la República de precisas facultades extraordinarias, para expedir normas con fuerza de ley (...) Estas facultades no se podrán conferir para expedir códigos, leyes estatutarias, ni las previstas en el numeral 20 del presente artículo, ni para decretar impuestos." (Art. 150)	"Créese una Comisión Accidental de compilación y organización del régimen tributario, cuya función será revisar el régimen tributario con el único propósito de presentar una propuesta normativa para unificar en un único cuerpo, organizado, razonable y sistematizado, la normativa tributaria colombiana vigente". (Art. 360)

Conclusión:

El artículo 360 de la Ley 1819 de 2016 al crear una Comisión Accidental de compilación y organización del régimen tributario, en forma disfrazada le está entregando al Ejecutivo Nacional la atribución de expedir Códigos, que es una competencia exclusiva del poder legislativo (artículo 150.10 superior)

4. Resumen jurídico

De acuerdo con lo expuesto en la Acción Pública de Inconstitucionalidad, estimamos que 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", vulnera diversas disposiciones de la Constitución Política de 1991, así:

- 1) La aprobación de la Reforma Tributaria se hizo por fuera de la sede del Congreso de la República, el Capitolio Nacional, ya que la Comisión Accidental de Conciliación del Proyecto de Ley No. 178/2016 (Cámara) y 163/2016 (Senado), redactó, aprobó y votó el texto definitivo en la sede del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, violándose el artículo 140 superior.
 - 2) También se viola el principio Tributario de la Progresividad (artículo 363 superior) en el Impuesto de Renta y Complementarios de las personas jurídicas por la disminución del impuesto de renta y complementarios a las personas jurídicas (del 34 al 33%), se conservaron las reducciones en la tarifa para algunas empresas (Industriales y/o comerciales del Estado de nivel departamental, distrital o municipal, o que construyan o amplíen hoteles o se ubiquen en zonas francas).
 - 3) Se viola del derecho a la libre asociación (artículo 38), a la propiedad privada (artículo 58) y a la facultad de los particulares de fundar instituciones educativas privadas (artículo 68), al convertir a las entidades sin ánimo de lucro en contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, desconociendo la finalidad social que cumplen éstas últimas. También la Ley 1819 de 2016 confunde las entidades sin ánimo de lucro (asociaciones, fundaciones, corporaciones, cooperativas, entre otras), como si fueran entes con ánimo de lucro (empresas).
 - 4) Al tiempo que se vulnera del principio constitucional de igualdad (artículo 13 superior), al considerar a las iglesias y confesiones religiosas como no contribuyentes declarantes del impuesto de renta y complementarios, por cuanto también son entidades sin ánimo de lucro, al igual que las asociaciones, fundaciones y corporaciones, pero éstas últimas la Ley 1819/2016 las convirtió en contribuyentes del impuesto de renta.
- Es decir, en dos situaciones semejantes, las entidades sin ánimo de lucro en general (asociaciones, fundaciones y corporaciones) son contribuyentes del impuesto de renta, mientras las iglesias y confesiones religiosas (que también tienen naturales de entidades sin ánimo de lucro) son contribuyentes no declarantes. A dos circunstancias parecidas les la Ley 1819/2016 un tratamiento diferente, discriminando entonces a las otras entidades sin ánimo de lucro
- 5) Al aumentar el IVA general del 16 al 19 por ciento, al poner en riesgo la alimentación y el acceso a diversos servicios a los sectores más vulnerables (estratos 1, 2 y 3), tornándose el tributo en regresivo y, por ello, vulnerando el artículo 363 superior que establece que todos los impuestos en Colombia deben ser progresivos (pagar más el que tiene mayor capacidad). De igual manera, el IVA del cinco por ciento atenta contra el mínimo vital de amplios

sectores de la población, al restringir o impedir el consumo de elementos básicos

Debe recordarse que Colombia pasó de tener un IVA del 10% en 1990, al 19% en 2017, o sea aumentó en cerca del 100% en 26 años.

- 6) Dos tributos gravan la misma actividad o servicio, ya que el Impuesto sobre las ventas (IVA) y el Impuesto nacional al consumo (INC), de manera parcial regulan lo mismo, es decir, tienen el mismo hecho generador, lo que conlleva la vulneración del artículo 338 superior.
- 7) El Impuesto Nacional al Consumo de la telefonía celular viola el principio de progresividad artículo 363, y porque el gravamen que pagan los usuarios de servicios de telefonía, datos, internet y navegación móvil en un monto superior a 1.5 UVT, es el mismo independientemente de la capacidad de pago de los usuarios, sin importar que se trate de estratos populares (1, 2 y 3), medios (4) y altos (5 y 6), siempre y cuando superen los 1.5 UTV, que para el año 2017 serán \$47.760 pesos mensuales.
- 8) Un impuesto nacional es disfrazado como una contribución parafiscal al combustible violando el artículo 338 superior, ya que La Ley 1819 de 2016 reguló una Contribución Parafiscal al Combustible, cuando en realidad lo que hizo fue crear un tributo, puesto que dicha "Contribución Parafiscal" no reúne las características de aquellas, sino que posee los elementos de un Impuesto (se cobran indiscriminadamente, no guardan relación directa con un beneficio derivado por el contribuyente, no se hace para regular la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos y el recaudo no se destina a un servicio público específico).
- 9) El artículo 344 de la Ley 1819 de 2016 vulnera la autonomía territorial (artículo 287 superior), al establecerse un formulario único nacional, para la declaración del impuesto de industria y comercio, por cuanto la atribución para realizar esta actividad le corresponde a los distritos y municipios de acuerdo con las normas superiores; y
- 10) La Ley demandada al crear una Comisión Accidental de compilación y organización del régimen tributario, en una forma disfrazada le está entregando al Ejecutivo Nacional la atribución de expedir Códigos, que es una competencia exclusiva del Congreso de la República (artículo 150.10 superior).

En **síntesis**: La Ley 1819 de 2016 disminuyó el impuesto de renta y complementarios para las personas jurídicas (las de mayores ingresos económicos) y aumentó el impuesto sobre las ventas (IVA), que impacta en mayor medida a los sectores populares (las de menores ingresos), convirtiendo la llamada Reforma Tributaria "Estructural", en una apología a la regresividad, la inequidad y la injusticia social, llevándose de bulto diversas disposiciones constitucionales, como se analizó ampliamente en el escrito.

5. Competencia de la Corte Constitucional

Con base en lo establecido en el artículo en el artículo 241.4 de la Carta Política de 1991, la competente para conocer de la presente Acción Pública de Inconstitucionalidad contra la Ley 1819 de 2016, es la Corte Constitucional.

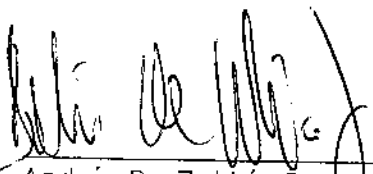
6. Anexos

A la presente me permito anexar el texto de la Ley 1819 de 2016 (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".

7. Notificaciones

Al suscrito se le puede notificar en la Secretaría General de la Corporación, en su oficina de abogado, ubicada en la Calle 12C No. 7-33, oficina 602, teléfono 2432360 de Bogotá Distrito Capital o de manera electrónica en el correo: fundacionutopos@gmail.com.

De los H. magistrados,



Andrés De Zubiría Samper
C.C. No. 3.228.513 de Usaquén
T.P. No. 30.245 del Cons. Sup. de la Jud.