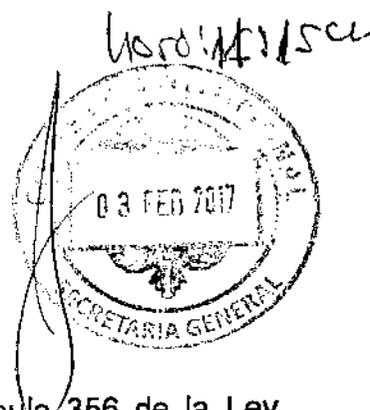




D-11950
OK
SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA
Abogado Maestría en Derecho Tributario
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA



HONORABLES MAGISTRADOS CORTE CONSTITUCIONAL

REFERENCIA: Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016, por la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalece los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

SAUL EDUARDO PEREZ DE LA ROSA Y LINDA ELENA NADER ORFALE, ciudadanos colombianos mayores de edad, identificados tal como aparece al pie de nuestras correspondientes firmas, con domicilio en la ciudad de Barranquilla, acudimos ante esta Honorable corporación, con el fin de demandar por inconstitucional un aparte del artículo 356 de la Ley 1819 del 2016, por la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalece los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

I NORMAS IMPUGNADAS

Se transcribe a continuación la norma acusada, y se subraya en negrilla el término demandado:

*Ley 1819 del 2016. Artículo 356. Condición especial de pago. Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones **territoriales**, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel territorial, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los periodos gravables o años 2014 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos periodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:*

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



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA

Abogado Maestría en Derecho Tributario
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

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

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

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2017, la sanción actualizada se reducirá en el cuarenta por ciento (40%), debiendo pagar el sesenta por ciento (60%) restante de la sanción actualizada.

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

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

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

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

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

Parágrafo 4. Lo dispuesto en el anterior parágrafo no se aplicará a los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la entrada en vigencia de la presente ley, hubieran sido admitidos en procesos de reorganización empresarial o en procesos de liquidación judicial de conformidad con lo establecido en la Ley 1116 de 2006, ni a los demás sujetos pasivos, contribuyentes, responsables y agentes de retención que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, hubieran sido admitidos en los procesos de reestructuración regulados por la Ley 550 de 1999, la Ley 1066 de 2006 y por los convenios de desempeño.

Parágrafo 5. El término previsto en el presente artículo no aplicará para los contribuyentes que se encuentren en liquidación forzosa administrativa ante una superintendencia, o en liquidación judicial los cuales podrán acogerse a esta facilidad por el término que dure la liquidación **(negrilla fuera del texto)**.



II NORMAS VIOLADAS

Las normas violadas son de carácter constitucional, y son las siguientes: El **Preámbulo de nuestra Constitución Política**, los artículos **1º, 2º, 13, 95 numeral 9, y 363 C.N.**

III CONCEPTO DE LA VIOLACION

A continuación, esbozaremos los cargos que formulamos para solicitar la declaratoria de inconstitucionalidad parcial del artículo 356 de la ley 1819 del 2016, del término "**territoriales**", por los siguientes motivos.

En el **artículo 356 de la Ley 1819 del 2016**, con el termino "**territoriales**", el legislador viola los principios rectores del preámbulo de nuestra Carta Política, ya que no se garantiza el orden económico justo. Además, viola directamente el principio constitucional de la justicia fiscal que debe imperar en el ordenamiento jurídico tributario (**negrilla fuera del texto**).

Con respecto a lo anterior, la Corte ha afirmado que un sistema tributario justo y eficiente constituye un presupuesto para que la carga tributaria, en la práctica, sea distribuida equitativamente, en la medida en que de nada serviría la consagración formal de las obligaciones tributarias justas, sino se trata a todos los contribuyentes por igual.

Asimismo, esa corporación ha reconocido las limitaciones que impone este principio, y en este sentido consideró, en la Sentencia C-1060A de 2001, que el Congreso de la República está habilitado para establecer el régimen legal de los tributos, pero este poder normativo tiene unos límites, concebido de dos formas: el deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos dentro de los criterios de **justicia y equidad** (Art. 95 numeral 9); y en segundo lugar, el límite que se le impone al legislador cuando **se le ordena construir un sistema tributario donde predominan los principios de equidad, eficiencia y progresividad**, establecidos en el artículo 363 (**negrilla fuera del texto**).



En Colombia, existe un principio de justicia tributaria reconocido expresamente en la Constitución, en su artículo 95 numeral 9, cuyo alcance y contenido han sido decantados por el juez constitucional, a partir de otros principios constitucionales que orientan todo el sistema tributario, como la equidad, progresividad, igualdad e incluso eficiencia.

Estos principios han sido, en ocasiones, equiparados unos con otros, lo cual tiene grandes implicaciones en la labor del legislador, como titular del poder fiscal y encargado de la configuración del sistema tributario en general, y para el mismo juez constitucional, máxime cuando la materia por regular sean tributos que por su naturaleza hagan imperioso ponderar entre dos o más de los principios explicados, para justificar la validez de los preceptos que lo regulan.

Entonces, lo anterior quiere decir, que el legislador en el uso de sus facultades constitucionales, esto es, configurar el sistema de ordenamiento jurídico tributario, debe propender por la materialización formal de los principios fundamentales que sostienen el sistema fiscal en Colombia, los cuales son el principio de la equidad, progresividad, igualdad, entre otros.

Con el artículo 356 de la Ley 1819 del 2016, donde se condiciona el principio constitucional de justicia tributaria, **el legislador incurre en una omisión legislativa al excluir a los contribuyentes del sector Nacional**, restringiéndolo a los contribuyentes territoriales. Así, esta norma estaría vulnerando también el principio de generalidad, el cual indica que todas las personas deben soportar tanto las cargas tributarias como los beneficios (**negrilla fuera del texto**).

Así, el principio de generalidad es entendido en nuestro medio, al referirse al principio de justicia tributaria, y equiparándolo a los principios de equidad e igualdad, y en algunos casos al de progresividad, como puede analizarse en la sentencia C-505 de 1999, como un presupuesto o premisa inicial de toda la tributación. Esa corporación consideró que *“los principios de justicia y equidad tributaria (arts. 95.9 y 363 de la C.N.) también imponen la*



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA

Abogado Maestría en Derecho Tributario
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

obligación para el Estado gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica" (negrilla fuera del texto).

Luego, entonces si el Estado tiene la potestad para gravar, formal y materialmente por igual, asimismo, debe éste ofrecer beneficios y amnistías por igual a todos los contribuyentes. No se explica como el legislador deja por fuera a los contribuyentes del orden Nacional, cercenando los derechos adquiridos por unos y otros en calidad de contribuyentes, creando diferencias jurisdiccionales por razón del territorio sin justificación alguna.

El principio de generalidad es el primero de los principios constitucionales en materia fiscal que, contenido en sí mismo el valor justicia, persigue la realización de tal valor, y obviamente, opera como límite del poder fiscal. La Constitución de Colombia consagra el citado principio, en el numeral 9° del artículo 95, cuando establece que es deber de todos los ciudadanos contribuir a las cargas fiscales del Estado bajo los conceptos de justicia y equidad.

El principio de generalidad es entonces interpretado desde el principio de igualdad constitucional, donde todas las personas (naturales o jurídicas) deben ser sometidas a unas mismas reglas tributarias para todos los contribuyentes, y que no se admitan, en el marco de un impuesto en particular, otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de técnica tributaria.

De acuerdo a lo anterior, entonces podemos afirmar que **el objetivo de dicho principio es el trato igualitario a todos los contribuyentes, y que al hacerlo no se generen situaciones privilegiadas que no tengan una debida justificación.** Así, la existencia de beneficios fiscales o de exenciones es admitida en el campo tributario, **siempre y cuando las mismas obedezcan a objetivos legítimos como el de satisfacer determinados fines de carácter constitucional.**

6



Con respecto a lo anterior, la Corte en sus sentencias C-130 de 1998, C-094 de 1998 y C-172 de 1998, no se opone a la igualdad que la ley establezca condiciones distintas en el tratamiento tributario de los contribuyentes, siempre y cuando dicha situación tenga respaldo en una razón de carácter constitucional, de modo que su razonabilidad es evidente.

En conclusión, la existencia de **beneficios fiscales** no es algo que rompa con el principio de generalidad, sino que debe entenderse como un elemento indispensable en la configuración jurídica del tributo en orden a la más justa y precisa definición del hecho imponible del mismo.

Por otra parte, el Principio de Equidad está consagrado constitucionalmente en el artículo 363, que establece: "el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad".

Por su parte el Principio de Igualdad se encuentra establecido en el artículo 13 de la Constitución Política, de manera general y no vinculado específicamente al ámbito del derecho tributario.

Por lo anterior, tratadistas como Alfredo Lewin destacan que en la Constitución colombiana el principio de equidad está referido a cuestiones de orden tributario expresamente, mientras que el de **igualdad es un principio más referido a las personas en cuanto a su protección y trato por parte de las autoridades respecto de sus derechos, libertades y oportunidades**, que se entiende normalmente en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se dé igual trato a los iguales (equidad horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical), **con el propósito de evitar discriminaciones por razón de sexo, raza, lengua, religión, entre otras.**

Con respecto a lo anterior, la Corte, en su Sentencia C-183 de 1998, precisa el alcance del principio de igualdad en materia tributaria, expresando que este principio constituye un



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA

Abogado Maestría en Derecho Tributario
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética, sino darle a cada quien lo que le corresponde.

Finalmente, es pertinente señalar que la igualdad tributaria se materializa cuando la utilización del sistema tributario se concibe como un instrumento para obtener los objetivos de política económica y social y cuando se respeta el corolario de justicia fiscal al cual ya nos hemos referido.

IV PETICION

Por las razones expuestas, solicitamos como pretensión principal que se declare la inconstitucionalidad parcial del artículo 356 de la Ley 1819 de 2016 del término “**territoriales**”, en el entendido que la disposición normativa debe beneficiar a **TODOS** los contribuyentes, no limitándolo al ámbito territorial.

Asimismo, solicitamos que esa Honorable corporación, además de declarar la inconstitucionalidad parcial, dé interpretación motiva en su sentencia de que **TODOS** los contribuyentes en general que paguen en el término señalado por la ley, tengan los beneficios de que trata el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016.

COMPETENCIA

Es competente para conocer de este asunto la Honorable Corte Constitucional, por tratarse de una Ley expedida por el Congreso, y sancionada por el Presidente de la República, según el Artículo 241 de la Constitución Política.

7



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA
Abogado Maestría en Derecho Tributario
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

HONORABLES MAGISTRADOS
CORTE CONSTITUCIONAL



REFERENCIA: Expediente D-11950

ASUNTO: CORRECCIÓN DE ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD CONTRA EL ARTÍCULO 356 DE LA LEY 1819 DE 2016, POR LA CUAL SE ADOPTA UNA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL, SE FORTALECE LOS MECANISMOS PARA LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES.

SAUL EDUARDO PEREZ DE LA ROSA Y LINDA ELENA NADER ORFALE, ciudadanos colombianos mayores de edad, identificados tal como aparece al pie de nuestras correspondientes firmas, con domicilio en la ciudad de Barranquilla, acudimos ante esta Honorable corporación, con el fin de corregir nuestra demanda de inconstitucionalidad bajo la referencia D-11950, la cual pretende que se impugne un aparte del artículo 356 de la Ley 1819 del 2016, por la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalece los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

CARGOS DE CARÁCTER CONSTITUCIONAL SUSCEPTIBLES DE SER CONTROVERTIDOS EN SEDE JUDICIAL MEDIANTE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Los cargos de carácter constitucional propuestos por nosotros los actores están basados en la configuración de una omisión legislativa de parte del legislador, ya que éste no introdujo el término "nacionales", y en su lugar introdujo la palabra "territoriales", ante la existencia de suficientes razones constitucionales para para ello. Es decir, que la correcta interpretación del cargo propuesto en esta ocasión se refiere a la inconstitucionalidad por omisión legislativa.

Calle 69 No. 49 - 36. Cel. 3007269645. Correo electrónico: sepdelarosa@gmail.com
Barranquilla - Colombia



En consecuencia, la Honorable Corte, ha definido en su precedente que el fenómeno de omisión legislativa sugiere que el legislador ha omitido regular un asunto específico dentro de una norma genérica, la cual es regulada a su vez en la Constitución de tal manera que sugiere la prohibición de incurrir en dicha omisión. Por ejemplo, aquella disposición legal que establece ciertas consecuencias jurídicas para ciertos grupos, y omite hacer referencia a un grupo ubicado por las normas constitucionales como detentador de dichas consecuencias jurídicas.

En el caso de la norma demandada, el legislador omitió al grupo de contribuyentes de origen nacional sesgándolo solamente al grupo de contribuyentes del orden local. Lo que se interpreta como una vulneración legal a los principios rectores constitucionales del sistema tributario colombiano como el principio de igualdad, equidad, justicia y progresividad. El cargo estructurado en nuestra demanda efectivamente suscita una duda respecto de la constitucionalidad del aparte demandado del artículo 356 de la Ley 1819 de 2014 toda vez que se entiende en nuestro medio que el Estado debe promover las acciones para que la igualdad sea real y efectiva, para lo cual deberá adoptar medidas a favor de grupos discriminados o marginados, de lo que se deriva la garantía constitucional de que el sistema tributario colombiano sea fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

CARGO: Igualdad formal y material. Reiteración de jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el contenido normativo del artículo 13 constitucional.

La Corte ha determinado que la protección jurídica de los intereses de las personas atiende a los criterios principales. Uno de ellos es el principio general de igualdad de la Constitución (art. 13), según el cual en nuestro ordenamiento imperan, para su plena protección, tres obligaciones claras: la primera, de trato igual frente a la ley, que para el caso concreto es el deber de aplicar por igual la protección general que brinda la ley (obligación para la autoridad que aplica la ley). La segunda, consistente en la igualdad de trato o igualdad en la ley, que, para el caso, es que la ley debe procurar una protección igualitaria (obligación para el legislador) y toda diferenciación que se haga en ella debe justificarse por fines razonables y constitucionales. Y la tercera es la prohibición constitucional de discriminación cuando el criterio diferenciador para adjudicar la protección sea sexo, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica (C.P., art. 13).



En el presente análisis esto significa que la protección jurídica que brinda el Estado debe ser prestada sin utilizar criterios diferenciadores.

Con todo, el primer criterio, que es el que nos concierne, consiste en que la ley debe dar trato igual todos los colombianos, en nuestro caso puntual, a todos los contribuyentes, para que la autoridad competente (la administración tributaria) aplique por igual la ley para todos aquellos que de alguna u otra forma se hacen beneficiarios de su consecuencia jurídica. Es decir, la ley debe nacer al ordenamiento jurídico para irradiar de manera igualitaria a todos los particulares que protege sin distinción alguna que permita excluir a un grupo de otro, como está pasando en el caso concreto expuesto.

De lo anterior se deriva que las autoridades deben dispensar un trato igual en la aplicación de la ley (igualdad ante la ley) a los contribuyentes nacionales y locales o territoriales y que, a su vez, en cabeza del legislador radica la obligación de brindar mediante las leyes una protección igualitaria (igualdad de trato o igualdad en la ley) a los contribuyentes de ambos ordenes territoriales, por razón de sus obligaciones tributarias. No obstante, el deber de mantener un sistema tributario equitativo del legislador funge, asimismo, como un principio superior que ordena tener en cuenta los principios para lograr una igualdad real y efectiva.

Es por lo anterior que la Corte debe abordar el presente caso de control de constitucionalidad, desde la perspectiva de si la decisión del legislador de tratar igualitariamente a todos los contribuyentes en relación a la condición especial de pago de los contribuyentes, contenida en el artículo parcialmente demandado, desconoce su deber constitucional de aplicación igualitaria a todos los contribuyentes. Y esto, en atención a las prerrogativas constitucionales de hacer el sistema tributario más justo, por el contrario, resulta una vulneración constitucional a los pilares del sistema en virtud del mandato de igualdad de trato en la ley para todos los contribuyentes.

SEGUNDO CARGO: Libertad de configuración del legislador en el establecimiento de Tributos y específicamente en determinación de exenciones.

El artículo 150, numeral 12 de la Constitución Política, en concordancia con el 154 y 338, señala que el Congreso tiene una amplia competencia para establecer impuestos, para determinar quienes habrán de pagarlos y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables. Sobre el particular la disposición señala



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA

Abogado Maestría en Derecho Tributario

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

www.legismovil.com.018

150. Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) 12) Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales."

En su parte, la jurisprudencia ha señalado que esta facultad es lo bastante amplia y funcional "como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores experiencias de la economía y de la actividad estatal." (negrilla fuera del texto).

El Corte también ha considerado que esta atribución implica el ejercicio de todas las potestades inherentes a ella, tales como determinar la clase de tributo a imponer, los sujetos activos y pasivos de la obligación, el señalamiento del hecho y la base gravable, las tarifas aplicables, la fecha a partir de la cual se iniciará su cobro, así como la forma de cobro y las condiciones en que ello se llevará a cabo. Sobre el particular ha afirmado la Corte:

"Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.

(...)

"Si un principio jurídico universal consiste en que las cosas se deshacen como se hacen, debe preservarse en el orden tributario el de que quien crea los gravámenes es el llamado a introducir los cambios y adaptaciones que requiera el sistema tributario. De allí que, en tiempo de paz, sea al Congreso al que corresponde legislar en materia tributaria, con toda la amplitud que se atribuye a tal concepto, mediante la creación, modificación, disminución, aumento y eliminación de impuestos, tasas y contribuciones, bien que éstas sean fiscales o parafiscales; la determinación de los sujetos activos y pasivos; la definición de los hechos y bases gravables y las tarifas correspondientes (Artículos 150-12 y 338 C.P.)."

Como consecuencia de lo anterior, el legislador es también el competente para establecer las contribuciones tributarias. En efecto, si el legislador tiene la facultad para crear tributos, también



está autorizado para modificarlos, suprimirlos, aumentarlos o para señalar los casos en que, por razones de política fiscal o económica, algunos sujetos o bienes queden eximidos de su pago o de la proporción de la exención.

Por otro lado, en materia tributaria y en virtud de las amplias facultades otorgadas al legislador, no se requiere una justificación especial para el ejercicio de la facultad impositiva, sino tan sólo la existencia de una justificación aceptable desde el punto de vista constitucional o de la absoluta ausencia de un motivo válido. En estos eventos, la vulneración del derecho a la igualdad no puede tan sólo basarse en la diferencia de trato entre los contribuyentes, por cuanto la exención supone distinguir entre los distintos sujetos pasivos del tributo, ya sea por las condiciones en que cada uno se encuentra, por la necesidad de redistribuir los ingresos o en aras de hacer efectivo el principio de equidad, de manera que si sobre alguno o algunos pesa con anterioridad una carga tributaria de la cual el otro está excluido, se justifica por ese sólo motivo el trato divergente. Al respecto la Corte ha manifestado:

"...toda exención la supone en cuanto es de su esencia distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexecutable, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que, en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es executable en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales".

Así, por ejemplo, la Corte ha considerado que **el legislador no puede imponer un trato diferente a dos grupos, cuando tal medida no se adecua a ningún propósito constitucional o legal, es decir, cuando la medida no es razonable, porque el fin que se busca al imponer el trato diferente ni siquiera es legítimo.** Según esta Corporación, "Si el legislador grava con un impuesto un hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante



condiciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política pública o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso, los mismos estén en servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. (negrilla del texto).

La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación legítima y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que solo pueden utilizarse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no por razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la finalidad del tributo y, frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el fisco imponible, como clara afrenta al principio de igualdad en la carga tributaria. El deber cívico de contribuir con el erario, con arreglo a la capacidad económica y en los términos fijados por la ley, se predica por igual de las personas que se encuentran en la misma situación contemplada por la norma. En este caso, el indicio de inequidad surge al limitar el alcance de una exención a un concepto que también cabe predicar de otro sujeto que, sin embargo, se excluye del beneficio fiscal. La Corte debe precisar si la limitación del mencionado beneficio tiene una razón de ser que la haga admisible. De lo contrario, será patente la violación del principio de igualdad en la carga tributaria".

En la Sentencia C-397 de 1994, la Corte declaró inconstitucional el artículo 135 de la Ley 1712 de 1993, parágrafo tercero, parte final—, que establecía a la Nación como único sujeto obligado de retención en la fuente en relación con los pagos efectuados por concepto de cesantía. Para la Corporación ello implicaba un trato discriminatorio frente a las entidades territoriales y no se adecuaba a ningún propósito constitucional o legal.

Obstante la existencia de estas disposiciones tributarias que facultan al Gobierno Nacional para establecer retenciones en la fuente, ello no le permite consagrar un tratamiento desigual para unos agentes retenedores frente a otros. No entiende la Corte que la disposición acusada pueda permitir un trato más favorable y benéfico en favor de la Nación frente a otros entes territoriales. Por ello, al excluir los pagos efectuados por concepto de cesantía de retención en la fuente por parte de la Nación, vulnera el artículo 130 de la Constitución, cuyo objetivo primordial es lograr garantizar una igualdad real y efectiva, de manera que se eviten tratamientos discriminatorios por parte de la ley en favor de determinadas personas, sectores, etc.



Diferencia de trato, que en el caso que ocupa la atención de la Corte, no se adecúa a ningún propósito constitucional o legal. **No hay pues razón jurídicamente atendible que demuestre la razonabilidad del argumento conforme al cual la variación en el régimen de retenciones únicamente tiene lugar en el sector público y en éste, cuando la Nación como empleador sea quien pague las cesantías. Diferencia que a juicio de la Corte es discriminatoria, por lo que se declarará en la parte resolutive de esta sentencia la inexecutable de la expresión "por parte de la Nación". (negrilla fuera del texto).**

TERCER CARGO: Legitimidad del Legislador para establecer exenciones tributarias.

En los mismos términos, en la Sentencia C-349 de 1995 la Corte encontró que "la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad. El supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar una diferencia de trato, y, en consecuencia, la norma demandada viola también el artículo 13 de la Constitución".

La Corte Constitucional ha controlado exenciones tributarias que no incluyeron recursos que, al ser gravados, conllevaban consecuencias, prima facie, inequitativas. En la Sentencia C-828 de 2001, la Corte estudió la constitucionalidad de la disposición contemplada en el literal 10 del artículo 879 del Estatuto Tributario, según la cual se encuentran exentos del GMF "las operaciones financieras realizadas con recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, del Sistema General de Pensiones a que se refiere la Ley 100 de 1993, de los Fondos de Pensiones de que trata el Decreto 2513 de 1987 y del Sistema General de Riesgos Profesionales, hasta el pago a la entidad promotora de salud, a la administración del régimen subsidiado o al pensionado, afiliado o beneficiario, según el caso" (Resaltado fuera del texto). La Corporación decidió que la norma era contraria a la equidad al no incluir dentro de la exención los pagos realizados por las



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA

Abogado Maestría en Derecho Tributario

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

www.legismovil.com 022

Empresas Prestadoras de Salud, las Administradoras de Régimen Subsidiado y las Entidades Prestadoras de Salud, pues estos son recursos del sistema de seguridad social, con destinación específica, que no pueden ser gravados, en especial, cuando comprometen la viabilidad financiera de las EPS y las IPS.

La Corporación también ha declarado inexecutable exenciones de impuestos propios de las entidades territoriales. Así, en la Sentencia C-333 de 2010, la Corporación analizó el artículo 77 (parcial) de la Ley 1328 de 2009, "Por la cual se dictan normas en materia de seguros, del mercado de valores y otras disposiciones Ley de Reforma Económica", que establecía condiciones especiales de pago en relación con ciertos impuestos territoriales. Al respecto señaló:

El Corte encuentra también que, en lo que atañe a su contenido, las disposiciones mencionadas son inconstitucionales, por cuanto la decisión legislativa de ofrecer a "los contribuyentes y responsables de los impuestos territoriales" la posibilidad de "cancelar" las controversias sobre tales impuestos que se encuentren pendientes de resolución judicial, viola el principio de autonomía territorial, e infringe el contenido de los artículos 1º, 287 y 294 de la Constitución Política, pues permiten a los sujetos pasivos de los tributos territoriales lograr una reducción del valor total a pagar por concepto de impuestos y de las sanciones e intereses derivados de ellos, con sólo expresar su voluntad de desistir del proceso contencioso administrativo previamente iniciado, y sin que la entidad territorial demandada tenga manera de impedirlo, amén de que no obstante la claridad con que la jurisprudencia ha resaltado que la autonomía territorial se enmarca dentro de un Estado de forma unitaria, no puede soslayarse que la carta política estableció ciertas salvaguardas esenciales de tal autonomía, que en cuanto tales, no podrán ser franqueadas por el legislador, una de ellas es precisamente la contenida en el artículo 294, que proscribió toda medida de carácter legal a través de la cual la Nación pueda disponer o decidir sobre el destino de los recursos pertenecientes a las entidades territoriales, mediante el otorgamiento de sanciones o tratamientos preferenciales, restricción que sólo es aplicable frente a la utilización de recursos propios de las entidades territoriales, que la jurisprudencia ha considerado como fuentes endógenas, y no lo es para recursos cedidos o trasladados por la Nación, los que en la misma línea se han denominado fuentes exógenas. En el presente caso, la posibilidad de relevarse del pago de una parte de las sumas exigidas por concepto de impuestos territoriales, sanciones e intereses, configura un tratamiento preferencial para ciertos contribuyentes, que perjudica el patrimonio



de las entidades territoriales y limita el derecho que ellas tienen para administrar sus recursos propios.” (negrilla fuera del texto).

Ahora bien, cuando sí existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, la jurisprudencia constitucional ha sido respetuosa del margen de configuración del legislador para crear exenciones tributarias como crea conveniente. Así, en la sentencia C-188 de 1998 la Corte consideró que no es contraria a la Constitución una norma del Estatuto Tributario que establece una exención al impuesto a la renta, únicamente para las empresas de servicios públicos domiciliarios que tienen capital estatal y no para las privadas que cumplen la misma actividad, cuando existen razones que constitucionalmente lo justifican. En este caso, la Corte consideró que el criterio de distinción –tener capital estatal– era razonable, por cuanto era un medio que permitía alcanzar el fin constitucional propuesto –brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de los servicios ofrecidos y ampliar su cobertura en atención al interés público–.

De todo el recuento anterior, puede concluirse que la jurisprudencia ha admitido que el legislador puede conceder las exenciones que estime convenientes siempre que no se desconozcan derechos fundamentales, su finalidad no se encuentre prohibida por la Constitución y sin que pueda inferirse que la sola diferencia de trato que ella contemple la haga inconstitucional. Por lo tanto, cuando existen razones que justifiquen un trato diferente, sobre la base de un criterio objetivo y razonable, debe respetarse el margen de configuración del legislador. (negrilla fuera del texto).

CUARTO CARGO: Vulneración de los principios fundamentales del Sistema Tributario consagrado en el artículo 363 de la Constitución Nacional.

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



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA

Abogado Maestría en Derecho Tributario
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

www.legisnpoil.com 024

tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular”.

Así mismo, el legislador cuenta con una amplia libertad de decisión en materia impositiva, y la jurisprudencia ha considerado que esa facultad debe ejercerse dentro de los límites establecidos en la Constitución. En la Sentencia C-1060A de 2000, la Corte consideró que los límites están concebidos de dos formas: (i) el deber constitucional de contribuir a la financiación de los gastos públicos, dentro de criterios de justicia y equidad (art. 363 C.P.) que limita al legislador porque se le ordena construir un sistema tributario donde predominen los principios de equidad, eficiencia y progresividad, sistema que en ningún caso puede ser retroactivo en sus disposiciones ni en su aplicación (art. 363 C.P.). (negrilla fuera del texto).

En el aspecto al segundo límite consagrado en 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 equidad tributaria ha sido definido por la Corte como una manifestación específica del principio general de igualdad y comporta la proscripción de formulaciones que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual.

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). Sobre la relación existente entre los principios de equidad y progresividad ha considerado la Corporación que:

Calle 69 No. 49 - 36. Cel. 3007269645. Correo electrónico: sepdejarosa@gmail.com
Barranquilla - Colombia



"Existe concurrencia entre los principios de equidad y progresividad, ya que ambos aluden a la distribución de las cargas en el sistema tributario, así como a los beneficios que se establecen dentro del mismo, diferenciándose, sin embargo, en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación que atañe a la manera en que determinada disposición tributaria afecta a los diferentes destinatarios a la luz de los valores constitucionales, en tanto que el principio de progresividad atañe a la manera en que determinada carga o beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con las demás".

El principio de eficiencia, también ha considerado la Corte, que "resulta ser un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, **se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo).**" (negrilla fuera del texto).

En materia de exenciones, la Corporación ha señalado que el Congreso puede decretar las exenciones que considere convenientes bajo la condición de que la iniciativa provenga del Gobierno (art. 154 C.P.) **y no podrá concederlas en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (art. 294 C.P.).** Por otro lado, ha señalado la Corporación que la exclusión que el legislador haga respecto de la carga tributaria, no es de por sí inconstitucional siempre que para ello exista una razón válida para el trato diferencial. La Corporación ha dicho:

"... en relación con los tributos nacionales establecidos, es el Congreso el ente facultado por la Constitución para contemplar exenciones, siempre que lo haga por iniciativa del Gobierno (art. 154 C.P.). A él corresponde, entonces, con base en la política tributaria que traza, evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores del pago de los impuestos, tasas y contribuciones que consagra, ya sea para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos, o con el propósito de reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten la exención: "Quien está autorizado por la Constitución para establecer un impuesto goza necesariamente de la competencia para disponer quiénes habrán de pagarlo y para decidir, según su libre apreciación, cuáles serán los casos de exención o exclusión aplicables". (Cfr. Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-587 del 7 de diciembre de 1995).



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA

Abogado Maestría en Derecho Tributario
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

www.legisnet.co.cr/cam 026

"Desde luego, las exenciones implican que quienes encajan en los supuestos normativos que las conceden se sustraen, por voluntad del legislador, de la obligación tributaria, que en cambio cobija a todos los demás sujetos pasivos de los gravámenes en cuestión.

"Sin embargo, la norma que consagre una exención tributaria puede resultar contraria a la Carta Política si, al ejercer su atribución, el Congreso desconoce alguno de los postulados del orden jurídico básico del Estado, uno de los principios que informan el sistema tributario (equidad, eficiencia y progresividad, según la enunciación del artículo 363 C.P.), o uno de los derechos o de las garantías fundamentales" (negrilla fuera del texto).

"Podría ser demostrado, entonces, que en el caso específico de una exención tributaria se vulnerase el derecho a la igualdad (art. 13 C.P.), aquí invocado por el actor, y ello comportaría la ruptura de la equidad y de la justicia (arts. 25-9 y 363 C.P.), y la consiguiente inexecutablez del precepto que la hubiese configurado.

"Pero tal vulneración no podría deducirse de la sola diferencia de trato entre los contribuyentes, ya que toda exención la supone en cuanto es de su esencia distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexecutablez, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que, en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es executable en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales". (negrilla fuera del texto).

La misma postura fue sostenida en la Sentencia C-925 de 2000, en donde se consideró que cuando una norma tributaria impone una carga y excluye de ella a un sujeto o sector determinado no puede tacharse de inconstitucional por ese sólo hecho, sino que debe evaluarse si existe una razón constitucionalmente admisible que la justifique. En



SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA

Abogado Maestría en Derecho Tributario
UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

efecto, "las exenciones son medidas fiscales que por sí mismas constituyen una excepción al principio de igualdad, pero que forzosamente no implican su desconocimiento. Para su validez es necesario que se encuentren fundadas en razones objetivas, y el juez constitucional debe analizar en cada caso si la diferencia es razonable **pues la igualdad "no significa la ausencia de distinciones ni es sinónimo de ciego igualitarismo, sino que responde a la necesidad de otorgar el mismo trato a quienes se encuentran en semejantes o iguales condiciones y de adoptar medidas distintas para quienes se hallan en hipótesis diversas, mediante la razonable búsqueda, por parte de la autoridad, del equilibrio y la ponderación"** (negrilla fuera del texto).

De igual manera, en sentencia C- 261 de 2002, la Corte se refirió a los límites que debe respetar el Congreso de la República en materia de otorgamiento de beneficios tributarios, en los siguientes términos:

"Por lo anterior, se puede concluir que la previsión de un determinado beneficio tributario por parte del legislador en favor de cierto sector de contribuyentes es constitucional **siempre y cuando no implique el desconocimiento o negación de los principios constitucionales y en especial los que conciernen a la materia tributaria**, pues al legislador es a quien corresponde evaluar las circunstancias socio-económicas que ameritan de manera justificada el establecimiento de dicha medida." (negrilla fuera del texto).

Por todo lo anterior, el artículo 356 de la Ley 1819 de 2016, en el término "territoriales" viola los principios constitucionales del sistema tributario ya que se excluyen los contribuyentes del orden Nacional sin razón alguna.

Atentamente,


SAÚL EDUARDO PÉREZ DE LA ROSA
C.C. 79.935.422 de Bogotá.


LINDA ELENA NADER ORFALE
C.C. 1140824638 de Barranquilla.

Calle 69 No. 49 - 36. Cel. 3007269645. Correo electrónico: sepdelarosa@gmail.com
Barranquilla - Colombia