

D-12019
OK.

000001

Bogotá D.C., 15 de marzo de 2017

HONORABLES MAGISTRADOS
Corte Constitucional
Ciudad



Ref.: **Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 – Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones –**

GUSTAVO ALBERTO PARDO ARDILA, colombiano, mayor de edad y domiciliado en la ciudad de Bogotá D.C., identificado con cédula de ciudadanía No. 79.409.966 expedida en Bogotá D.C., portador de la tarjeta profesional de abogado No. 68.165 del Consejo Superior de la Judicatura, acudo a esta Honorable Corporación para presentar la siguiente Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016, publicada en el Diario Oficial No. 50.101 de diciembre 29 de 2016, con el fin de solicitar a esta Corporación que estudie la petición respetuosa de declaratoria de inexequibilidad de los artículos demandados, con fundamento en los argumentos de hecho y de derecho que se presentan a continuación:

A. LEGITIMIDAD

Presento esta Acción Pública de Inconstitucionalidad con fundamento en el numeral 1 del artículo 242 de la Constitución Política, según el cual, "(...) *cualquier ciudadano podrá ejercer las acciones públicas previstas en el artículo 241 de la Carta (...)*". Para tal efecto, acredito mi calidad de ciudadano colombiano a través de mi cédula de ciudadanía, cuya copia anexo (**Prueba 1**).

B. PROCEDIBILIDAD

Invoco el principio "*pro actione*", según el cual, el rigor en el juicio que aplica la Corte Constitucional al examinar la procedencia de la Acción no puede constituirse en un obstáculo que haga nugatorio el derecho de acción del actor y en caso de que exista duda, se debe de interpretar a favor del accionante, admitiendo la demanda y produciendo un fallo de mérito¹.

Para este propósito, solicito que se admita la presente Acción Pública de Inconstitucionalidad, teniendo en cuenta los siguientes argumentos:

1. **Cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991**

Los requisitos de contenido previstos en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, se cumplen en este escrito de demanda, del cual se entregan dos copias, así:

a. Transcripción literal de las normas demandadas:

Los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 demandados en la presente Acción y que adicionaron respectivamente los artículos 242 y 245 al Estatuto Tributario Nacional, son del siguiente tenor literal:

¹ Corte Constitucional. Sentencia C-048 del 27 de enero de 2004. M.P. Alfredo Beltrán Sierra

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

Ley 1819 de 2016

(diciembre 29)

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

“**ARTÍCULO 6º.** Adiciónese el artículo 242 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 242. TARIFA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES RECIBIDAS POR PERSONAS NATURALES RESIDENTES. A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 49 de este Estatuto, estarán sujetas a la siguiente tarifa del impuesto sobre la renta:

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	600	0%	0
>600	1000	5%	(Dividendos en UVT menos 600 UVT)*5%
>1000	En adelante	10%	(Dividendos en UVT menos 1000 UVT) x 10% + 20 UVT

A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2º del artículo 49, estarán sujetos a una tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

PARÁGRAFO. El impuesto sobre la renta de que trata este artículo será retenido en la fuente sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones”.

“**ARTÍCULO 7º.** Modifíquese el artículo 245 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 245. TARIFA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES RECIBIDOS POR SOCIEDADES Y ENTIDADES EXTRANJERAS Y POR PERSONAS NATURALES NO RESIDENTES. La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de cinco por ciento (5%).

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

PARÁGRAFO 1. *Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.*

PARÁGRAFO 2. *El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.”*

b. Normas constitucionales que se consideran infringidas:

Las normas constitucionales que se consideran infringidas son las siguientes:

- 1) **PRIMER CARGO:** Los artículos 6 y 7 demandados violan **los artículos 2, 95-9 y 363 de la Constitución Política**, al violar los principios de justicia y equidad del sistema tributario, con lo cual se vulnera el fin esencial del estado de asegurar la vigencia de un orden justo.
- 2) **SEGUNDO CARGO:** Los artículos 6 y 7 demandados violan **el artículo 363 de la Constitución Política**, al violar el principio de progresividad y al generar doble tributación sobre una misma capacidad contributiva y un mismo hecho económico, lo cual desestimula la iniciativa privada, ya que desincentiva a las personas naturales a formalizar su actividad a través de sociedades y, por el contrario, se promueve la informalidad para desarrollar la actividad a título personal, como consecuencia de la carga adicional en que se constituye el nuevo impuesto para dividendos y participaciones.
- 3) **TERCER CARGO:** El artículo 6 de la Ley 1819 de 2016 viola **los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política**, al violar los principios de igualdad, justicia y equidad del sistema tributario, al establecer una tarifa del 10% para las personas naturales residentes, en tanto que establece una tarifa del 5% para personas naturales no residentes y sociedades extranjeras.

c. Razones por las cuales las normas constitucionales antes citadas se consideran infringidas – Cargos de Inconstitucionalidad:

Las razones de derecho relativas a la infracción de las normas constitucionales se desarrollarán en el capítulo D de esta Acción.

d. Razones por las cuales la Honorable Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda:

La Honorable Corte Constitucional es competente para conocer de esta Acción Pública de Inconstitucionalidad, pues en virtud del inciso introductorio del artículo 241 de la Constitución Política y el numeral 4 de ese mismo artículo, una de sus funciones es decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presente cualquier ciudadano contra las leyes, tanto por su contenido material, como por vicios de procedimiento en su formación. En este caso, los cargos de la Acción Pública cuestionan el contenido material de los artículos demandados.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

C. ANTECEDENTES

Los hechos que anteceden la presente Acción Pública de Inconstitucionalidad son los siguientes:

1. Desde el año 1953, el ordenamiento jurídico colombiano se ha debatido entre gravar o no gravar los dividendos que reciben los accionistas. Por lo anterior, el 08 de septiembre de 1953 y bajo el gobierno militar de Gustavo Rojas Pinilla, se expidió el Decreto 2317 de 1953, el cual en sus artículos 7, 8 y 9, consideró a los dividendos recibidos por los socios o partícipes de las sociedades anónimas y en comandita, como ingresos constitutivos de renta gravable.
2. El 06 de octubre de 1953 se expidió el Decreto 2615 de 1953 que adicionó varias disposiciones al impuesto sobre los dividendos consagrado en el Decreto 2317 de 1953, las cuales disponían una tarifa alternativa de 5%, tanto para personas naturales residentes como para personas naturales no residentes, así:

"(...) Artículo 1º. Las sociedades o compañías podrán opcionalmente acogerse al régimen establecido en los artículos 7º y 8º del Decreto legislativo número 2317 de 1953, o pagar exclusivamente un impuesto proporcional del cinco por ciento (5%) sobre los dividendos o participaciones recibidos o causados a su favor. (...)". (Azul fuera del texto).

3. Posteriormente, y con el fin de mitigar el impacto negativo de la doble tributación causado por el impuesto sobre los dividendos al gravar dos veces una misma capacidad contributiva, lo cual inhibía el crecimiento de las organizaciones societarias (argumento que se desarrolla en el Segundo Cargo), se expidió la Ley 9 de 1983 que cambió el tratamiento tributario del impuesto para dividendos o participaciones y en su lugar consagró en su artículo 7, el derecho tanto para las personas naturales nacionales como extranjeras, de descontar del impuesto sobre la renta una porción de los dividendos pagados o abonados en cuenta, tal y como se expone a continuación:

"(...) Artículo 7º. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el país, que sean accionistas de sociedades anónimas abiertas tendrán derecho a descontar del monto del impuesto sobre la renta el mayor de los siguientes valores:

a) El veinte por ciento (20%) de los primeros doscientos mil pesos (\$ 200.000.00) que les sean pagados o abonados en cuenta por concepto de dividendos, más el diez por ciento (10%) del exceso sobre dicho valor;

b) El valor que resultare de aplicar a los dividendos pagados o abonados en cuenta, el porcentaje que figure frente a su renta líquida gravable como tarifa del promedio del intervalo, en la tabla del impuesto sobre la renta. Este porcentaje no podrá exceder en ningún caso del treinta y cuatro punto uno por ciento (34.1%) (...)". (Azul y subraya fuera del texto).

4. Finalmente, fue la Ley 75 de 1986, la que a través de su artículo 21, eliminó la doble tributación y con ello sus efectos negativos para la creación de sociedades y consagró que los dividendos y participaciones recibidos por personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional, de la siguiente manera:

"(...) Artículo 21. Los dividendos y participaciones percibidos por socios, accionistas, commeros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional (...)". (Azul fuera del texto).

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

5. En la página 98 de la Exposición de Motivos del proyecto de ley que culminó convirtiéndose en Ley 75 de 1986 (**Prueba 2**), se dijo expresamente lo siguiente:

"(...) II. Neutralidad

El sistema tributario requiere de la mayor neutralidad posible, y es el impuesto sobre la renta el que desde el punto de vista de su marco conceptual ejerce las menores presiones sobre las decisiones de consumo y sobre la asignación de los recursos.

A. Doble tributación

El esquema vigente en el impuesto sobre la renta no es neutro frente a las diversas formas de asociación, y en tal sentido, el sistema colombiano ha conservado el tratamiento tradicional, en virtud de la cual la sociedad de capital se considera un ente dotado de capacidad contributiva propia prescindiendo de los efectos que el impuesto pueda ejercer sobre las personas naturales, sean los accionistas consumidores o trabajadores. Para conservar un grado un grado óptimo de equidad y neutralidad del impuesto, es necesario que la renta se trate igual, sea cualquiera la forma en que se gane. Para ello es menester abandonar el principio de que la sociedad posee capacidad contributiva propia e integrar los impuestos personal y societario, de tal forma que la renta no distribuida por la sociedad y repartida como dividendos se gravan igual que las ganancias obtenidas mediante otras formas de organización de los negocios o como personas naturales (...)". (Azul y rojo fuera del texto).

6. Así mismo, en las páginas 120 y 121 de la Exposición de Motivos del proyecto de ley que culminó convirtiéndose en la Ley 75 de 1986 (**Prueba 2**), se dijo lo siguiente:

"(...)

CAPITULO II

Doble tributación

Convierte en ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, las utilidades que reciban los socios o accionistas eliminando la doble tributación por concepto de dividendos y participaciones, en cabeza de diferentes contribuyentes sobre un mismo hecho económico. En efecto, las utilidades distribuidas por entes societarios no quedan sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios para los respectivos socios o accionistas si dichas utilidades han sido previamente gravadas en cabeza de la sociedad.

Consecuente con la unificación de la tarifa del impuesto de renta en un 30% para sociedades anónimas y limitadas, la distribución de dividendos y participaciones sin que estén afectados por el impuesto sobre la renta para quien lo recibe, le imprime la neutralidad deseada al sistema impositivo, de tal suerte que tributariamente hablando, resulta irrelevante la forma de asociación escogida por el contribuyente.

Con el presente artículo, se corrigen las distorsiones actuales del sistema, que hacen que el inversionista tenga preferencias por invertir en una u otra sociedad, de acuerdo a la conveniencia tributaria, al paso que disminuye ostensiblemente la carga tributaria del conjunto sociedad-socio en cualquier forma de asociación (...)". (Azul y rojo fuera del texto).

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016

- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

7. Con relación a los artículos 6 y 7 objeto de esta demanda, en un inicio el Proyecto de Reforma Tributaria radicado el 19 de octubre de 2016 por el Gobierno Nacional, establecía en su artículo 6 que la tarifa para dividendos o participaciones percibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales residentes y no residentes era del 10%, esto es, la tarifa para personas naturales no residentes era la misma que para la personas naturales residentes que percibieran dividendos mayores a 1.000 UVT, tal y como se expone a continuación:

"(...) **ARTÍCULO 6.** *Modifíquese el artículo 245 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

ARTICULO 245. TARIFA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES RECIBIDOS POR SOCIEDADES Y ENTIDADES EXTRANJERAS Y POR PERSONAS NATURALES NO RESIDENTES. *La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de diez por ciento (10%) (...).* (Azul fuera del texto).

8. Sin embargo, la tarifa del 10% para dividendos y participaciones percibidos por (i) *sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país*, (ii) *por personas naturales sin residencia en Colombia* (iii) *y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia* fue reducida a 5% como se evidencia en la página 40 de la Ponencia para Primer Debate en la Comisión Conjunta del Congreso de la República (**Prueba en CD, Prueba 6.b**), señalando que se hacía "*(...) con el objetivo de hacer más competitiva la tarifa y de esta forma atraer e incentivar la inversión extranjera en el país (...)*" (Azul fuera del texto).

Esta decisión se adoptó, sin analizar el trato desigual que se generaba frente a las personas naturales residentes y las sucesiones ilíquidas de causantes que eran *residentes en Colombia*, generando de esta manera un trato discriminatorio para las personas naturales residentes frente a las personas naturales no residentes y, en general, frente a los extranjeros, desigualdad que en mi respetuosa interpretación, no debe gozar de amparo constitucional.

D. CARGOS DE INCONSTITUCIONALIDAD

En cumplimiento de la exigencia prevista en el numeral 3 del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, las razones por las cuales considero que los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 infringen los artículos 2, 13, 95-9, y 363 de la Constitución Política son los siguientes:

CARGOS PRINCIPALES

1. **PRIMER CARGO: Los artículos 6 y 7 demandados violan los artículos 2, 95-9 y 363 de la Constitución Política, al violar los principios de justicia y equidad del sistema tributario, con lo cual se vulnera el fin esencial del estado de asegurar la vigencia de un orden justo**

En este cargo demostrare como el nuevo impuesto para dividendos o participaciones vuelve a consagrar la doble tributación sobre una misma renta o hecho económico, violando así los principios de justicia y equidad del sistema tributario, toda vez que los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 distribuyen inequitativamente la carga tributaria sobre la capacidad contributiva de las personas naturales residentes de menor capacidad de pago, toda vez que las siguientes personas pueden evitar la causación del nuevo impuesto para dividendos y participaciones, usando las alternativas que tanto la Ley tributaria, como la Ley comercial consagran:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016**- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -**

- 1) Las personas naturales con grandes capitales quienes hoy en día ya tienen estructuras societarias de dos o más niveles, no tendrán que pagar el impuesto sobre los dividendos, toda vez que dicha estructura societaria les permite impedir que los dividendos o participaciones lleguen a las personas naturales últimas titulares de las respectivas acciones o cuotas sociales;
- 2) Las personas naturales con grandes capitales o con el conocimiento o recursos adecuados, que hoy en día no tienen estructuras societarias de dos o más niveles, podrán crear esas estructuras a partir del año 2017, lo cual también impediría que los dividendos o participaciones lleguen a las personas naturales últimas titulares de las respectivas acciones o cuotas sociales y;
- 3) Las personas naturales sin residencia o sociedades u otro tipo de vehículos extranjeras que sean residentes en países con los que Colombia haya celebrado convenios para eliminar la doble imposición, no pagarán el nuevo impuesto para dividendos o participaciones, cumpliendo ciertos requisitos.

Lo anterior atenta contra el fin esencial del estado de asegurar la vigencia de un Orden Justo, según lo ordena el artículo 2 de la Constitución Política, pues el nuevo impuesto sobre dividendos o participaciones sólo lo pagarán las personas naturales residentes que no están en capacidad de evitar "legalmente" el nuevo impuesto sobre dividendos o participaciones, en alguna de las siguientes formas, u otras:

- Decidiendo en sus Asambleas de Accionistas o Juntas de Socios NO decretar dividendos o participaciones, ya que este ingreso sólo se causa "cuando les haya sido abonados en cuenta e calidad de exigibles", según lo señala expresamente el numeral 1 del artículo 27 del Estatuto Tributario, en los términos que lo modificó el artículo 27 de la Ley 1819 de 2016.
- Aportando sus acciones y cuotas sociales a nuevas sociedades, las cuales recibirá los dividendos y participaciones como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, en los términos de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, desde dónde los invertirán o gastarán, sin que importe que el gasto sea no deducible, pues todo el ingreso por dividendos o participaciones es no gravable.
- Los extranjeros, ingresando sus inversiones a través de residentes fiscales en Chile, España o Suiza, a título de ejemplo, países con los cuales Colombia han suscrito Convenios para eliminar la doble imposición, los cuales prevén la no sujeción a impuesto sobre dividendos en Colombia si el residente fiscal en esos países posee más de cierto porcentaje del capital de la sociedad colombiana, según se desarrollará más adelante.

De este modo, en los literales a, b, c y d siguientes describiré las diversas formas como el nuevo impuesto para dividendos o participaciones atenta contra los principios de justicia y equidad, pues la carga tributaria recae sobre los accionistas con menor capacidad de pago, además revive la doble tributación puesto que grava dos veces una misma capacidad contributiva, lo cual configura un orden injusto que atenta contra el fin esencial del estado de asegurar lo contrario, un Orden Justo.

a. Violación de los principios de justicia y equidad

El artículo 95-9 de la Constitución Política consagra como uno de los deberes del ciudadano colombiano, el contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016

- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

Por otro lado, el artículo 363 de la Carta Magna señala que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. En ese sentido, la Corte Constitucional indicó en la sentencia C-1261 de 2005, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, que el principio de equidad en el sistema tributario se define de la siguiente manera:

"(...) El principio de equidad que rige el sistema tributario en su conjunto demanda un juicio de constitucionalidad sobre las posibles inequidades de carácter estructural que se puedan generar. De acuerdo con la jurisprudencia "la equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión (...)". (Azul fuera del texto).

La Corte Constitucional también ha señalado que el principio de equidad tiene dos dimensiones, una vertical y otra horizontal. La vertical, dijo esta Corporación en la sentencia C-657 de 2015, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, exige al poder público valorar las condiciones del sujeto con el fin de determinar que las reglas tributarias que se impongan no sean desproporcionadas, según se expone a continuación:

"(...) En concordancia con ello, la equidad tiene una dimensión vertical y una horizontal. Según la primera, la equidad se funda en un criterio material que exige valorar las condiciones del sujeto y el hecho generador para asegurar que las reglas tributarias no impongan cargas desproporcionadas a los contribuyentes, ni se les excluya sin justa causa de una obligación que les corresponde asumir (...)". (Azul por fuera del texto).

Por otra parte, en la sentencia C-734 de 2002, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, esta Honorable Corporación sostuvo que cuando exista un indicio de inequidad en el reparto de la carga tributaria consagrado en una Ley, el análisis de inconstitucionalidad debe ser estricto, así:

"(...) Corporación La Corte, como guardiana de la estricta sujeción del poder tributario a los mandatos constitucionales debe asegurarse que el sistema tributario, en su conjunto y en las leyes que lo integran, se informe en los principios de justicia y equidad, los cuales se concretan en las reglas y fórmulas de reparto de la carga tributaria y en la adecuada distribución del gasto público. Por consiguiente, la intensidad del control de constitucionalidad en esta materia no puede captarse siempre bajo una expresión única, ya que su mayor o menor severidad dependerá en últimas del grado de equidad de las disposiciones fiscales. En este orden de ideas, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil (...)". (Azul fuera del texto).

Por lo anterior, en virtud de los artículos 95-9 y 363 de la Carta Magna y la jurisprudencia de la Corte Constitucional, los principios de justicia y equidad tributaria se materializan cuando se concretan reglas creadas por leyes que distribuyen adecuadamente las cargas tributarias entre todos los contribuyentes para que de esta forma no existan beneficios excesivos para unos, ni cargas excesivas para otros. De otra parte, en caso de que exista alguna duda sobre la equidad proveniente de una ley que impone cargas tributaria, la Corte Constitucional como tribunal de cierre en la jurisdicción constitucional, debe realizar un examen de constitucionalidad estricto de la Ley, con el fin de corroborar que el nuevo impuesto no es arbitrario, ni injusto.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
 - Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

Por consiguiente, considero que en el presente caso se configuran varios hechos que dan lugar a una distribución inequitativa y arbitraria de la carga tributaria generada por el nuevo impuesto para dividendos o participaciones, violando así la Justicia y Equidad que debe inspirar el sistema tributario colombiano, por lo siguiente:

- 1) Las sociedades nacionales no están sujetas al impuesto para dividendos o participaciones, ya que los artículos 6 y 7 transcritos nos las incluye, al tiempo que sí incluye a las personas naturales residentes en Colombia;
- 2) Las personas naturales con grandes capitales, usualmente ya poseen estructuras societarias de varios niveles en las cuales no son personas naturales sino sociedades quienes poseen directamente las acciones de las sociedades generadoras de rentas, lo cual se presta para impedir que los dividendos y participaciones lleguen a las personas naturales titulares de esas acciones o cuotas sociales, con lo cual se puede impedir indefinidamente la distribución de dividendos a esas personas naturales;
- 3) Otras personas naturales que no posean a la fecha estructuras societarias de varios niveles, pero que posean los recursos o los conocimientos adecuados, pueden crearlas y evitar de este modo el nuevo impuesto para dividendos o participaciones.
- 4) Las personas naturales no residentes que canalicen sus inversiones a través de personas, sociedades y otros vehículos residentes en países del exterior con quienes Colombia haya celebrado Convenios para evitar la Doble Imposición no pagarán impuesto para dividendos o participaciones, bajo ciertas circunstancias.

Lo anterior, se evidencia en el siguiente cuadro, en el que se resume las disposiciones de los artículos 10 de los Convenios de Doble Imposición celebrados por Colombia con Chile, Suiza y España, en virtud de los cuales los extranjeros que inviertan en el país no estarán sujetos al impuesto para dividendos o participaciones en Colombia:

País	Ley aprobatoria del Convenio	Artículo 10 de los CDI celebrados por Colombia y distintos países relacionados con el impuesto para Dividendos
Chile	Ley 1261 de 2008	"(...) ARTÍCULO 10. DIVIDENDOS. (...) 2. pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: a) 0 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25 por ciento del capital de la sociedad que paga los dividendos (...)"
España	Ley 1568 de 2012	"(...) ARTÍCULO 10. DIVIDENDOS. (...) 2. pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: b) 0 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa o indirectamente al menos el 20 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos (...)"
Suiza	Ley 1344 de 2009	"(...) ARTÍCULO 10. DIVIDENDOS. (...) 2. pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del: a) 0 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directa al menos el 20 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos (...)"

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

De esta manera, los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 distribuyen inequitativamente la carga tributaria que genera el nuevo impuesto para dividendos o participaciones hacia los accionistas con menor capacidad de pago, toda vez que las personas naturales con grandes capitales pueden crear, si ya no lo hicieron, estructuras societarias de varios niveles que eviten la causación de este impuesto, en función de evitar su "abono en cuenta en calidad de exigible", de acuerdo con el numeral 1 del artículo 27 de Estatuto Tributario.

Así mismo, las personas naturales y sociedades residentes en países con los que Colombia ha celebrado Convenios para evitar la Doble Imposición, no pagarían el nuevo impuesto para dividendos y participaciones en Colombia - si cumplen las condiciones previstas en las normas antes transcritas -, lo cual revela la violación de los Principios de Justicia y Equidad que deben inspirar al sistema tributario, frente a las personas naturales con menor capacidad de pago, situación que considero esta Honorable Corporación debe juzgar de manera estricta, para declarar la inexecutable de los artículos 6 y 7 demandados.

b. Capacidad Contributiva

La capacidad contributiva ha sido definida por la Corte Constitucional como la posibilidad económica real, no ideal, que tiene una persona de tributar. Es así, como esta alta Corporación en la sentencia C-173 de 2010, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, expuso lo siguiente:

"(...) La capacidad contributiva es la posibilidad económica que tiene una persona de tributar, o sea, la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos (...) Llamar a quienes carecen de capacidad contributiva a soportar estas cargas públicas de orden impositivo que las afecta de manera ineludible y manifiesta en su subsistencia, resulta contrario a la justicia tributaria. (...) la capacidad contributiva no es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva (...)". (Azul fuera del texto).

De este modo, el ordenamiento jurídico colombiano ha considerado por los últimos 30 años desde la Ley 75 de 1986, que un sistema tributario neutral y que respeta el principio de equidad, es aquel que reconoce que no puede existir un doble gravamen sobre un mismo hecho económico, esto es, sobre las utilidades y los dividendos en que llegan a su beneficiario o titular real, esto es, sobre una misma capacidad contributiva.

Por lo anterior, el Gobierno Nacional reconoció en la página 105 de la Exposición de Motivos del proyecto de ley que se convirtió en la Ley 75 de 1986 (**Prueba 2**) que el impuesto para dividendos o participaciones no era neutro frente a diversas formas de asociación, por lo que consideró que para evitar la doble tributación y todos sus efectos negativos, la tributación debía recaer exclusivamente sobre la capacidad contributiva de la sociedad, así:

"(...) A falta de una fórmula que combine adecuadamente las necesidades de neutralidad del sistema con las realidades administrativas en las cuales se desenvuelve, una serie de países han adoptado la fórmula del crédito tributario sobre los dividendos percibidos como medida para eliminar la doble tributación. Sin embargo, esta opción genera también las dificultades administrativas que se derivan de los excedentes tributarios y su posterior devolución. En la presente oportunidad se propone una medida en virtud de la cual se elimina la doble tributación sobre los dividendos y las participaciones recibidas por los socios y accionistas y se hace descansar la tributación exclusivamente en cabeza de la sociedad.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

No se elimina totalmente la inequidad que hoy existe frente a accionistas o socios de bajos ingresos, pero ella sí atempera notoriamente como consecuencia de la reducción que se da en el nivel de tributación integrado sociedad-socio (...)". (Azul fuera del texto).

Por lo anterior, para evitar un impacto negativo sobre los accionistas de más bajos ingresos y por ende, de menor capacidad contributiva, el Congreso de la República ha sido claro en sostener que la capacidad contributiva en el integrado sociedad-socio radica principalmente en la sociedad, quien es la que tiene la posibilidad económica real de tributar sobre las utilidades que genere la empresa. Con el nuevo impuesto para dividendos o participaciones se grava con este nuevo impuesto adicional la misma capacidad contributiva.

Lo anterior a su vez no es neutro ni equitativo, ya que según se ha expuesto, tanto las sociedades nacionales, como los grandes capitalistas y los extranjeros están en capacidad de evitar este nuevo impuesto, en las formas antes mencionadas, usando las herramientas que la Ley concede pero a las que sólo ellos pueden acceder gracias a su mejor capacidad adquisitiva.

c. Doble tributación

En el año 1986, tanto el Gobierno Nacional, como el Congreso de la República sostuvieron que gravar un mismo hecho económico, como lo hace el impuesto para dividendos o participaciones, configura doble tributación, la cual es contrario a los principios de justicia y equidad, que rigen el sistema tributario colombiano.

En efecto, el Gobierno Nacional en las páginas 120 y 121 de la Exposición de Motivos del proyecto que se convirtió en Ley 75 de 1986 (**Prueba 2**), justificó la eliminación del impuesto para dividendos o participaciones y con ello la doble tributación, bajo el argumento que este impuesto era una medida que no gozaba de neutralidad, ya que gravaba en cabeza de la sociedad y el socio, un mismo hecho económico, tal y como se expone a continuación:

"(...) Convierte en ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, las utilidades que reciban los socios o accionistas eliminando la doble tributación por concepto de dividendos y participaciones, en cabeza de diferentes contribuyentes sobre un mismo hecho económico. En efecto, las utilidades distribuidas por entes societarios no quedan sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios para los respectivos socios o accionistas si dichas utilidades han sido previamente gravadas en cabeza de la sociedad.

Consecuente con la unificación de la tarifa del impuesto de renta en un 30% para sociedades anónimas y limitadas, la distribución de dividendos y participaciones sin que estén afectados por el impuesto sobre la renta para quien lo recibe, le imprime la neutralidad deseada al sistema impositivo, de tal suerte que tributariamente hablando, resulta irrelevante la forma de asociación escogida por el contribuyente. (...)". (Azul fuera del texto).

De este modo, la Corte Constitucional sostuvo en la sentencia C-121 de 2006, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, que la doble tributación está prohibida en el ordenamiento jurídico colombiano toda vez que con fundamento en los principios equidad y progresividad consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política, no puede existir un gravamen que tenga como base un mismo hecho económico, tal y como se expone a continuación:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

"(...) No obstante lo anterior, la Corte también detecta que, como lo denuncia la demanda y algunas de las intervenciones, en el desarrollo y la aplicación del artículo acusado por parte de diversos municipios, se han originado conflictos jurídicos de diversa índole, que han tenido que ser resueltos por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, en especial para hacer efectiva la prohibición de doble tributación por un mismo hecho económico: prohibición que, como muy bien lo ha explicado el h. Consejo de Estado, dimana de los principios constitucionales de equidad y progresividad del sistema tributario a que alude el artículo 363 superior; en efecto, conforme a estos dos principios, no puede haber doble tributación con base en un mismo hecho económico (...)". (Azul fuera del texto).

Cuando una persona natural evalúa como adelantar una actividad, ella misma en forma individual o a través de una sociedad, no está ante dos hechos económicos. En efecto, está ante un mismo hecho económico que puede adelantar en una de dos formas, pero cuando decide adelantar la actividad a través de una sociedad, jamás está en su mente desarrollar dos actividades. En su mente sólo existe un hecho económico y la decisión acerca de cómo adelantarlos no lo convierte en dos hechos económicos cuando decide hacerlo a través de una sociedad.

De esta manera y dado que según los numerales 1 y 2 del artículo 30 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 30 del Estatuto Tributario, los dividendos son la participación en las utilidades de la sociedad por parte de los socios o accionistas, los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016, gravan un mismo hecho económico a nivel de la sociedad y de los socios o accionistas, toda vez que grava nuevamente las utilidades repartidas por la sociedad al socio, las cuales ya han pagado impuesto sobre la renta pleno a nivel de la sociedad.

Por lo anterior, el nuevo impuesto para dividendos y participaciones desconoce la decisión que adoptó el Congreso de la República en el año 1986, de desmontar este mismo impuesto, por generar doble tributación.

En efecto, con los artículos 21 y siguientes de la Ley 75 de 1986, la decisión que adoptó el Congreso de la República fue recaudar el impuesto en la sociedad y no en el socio, por ser más eficiente el recaudo a nivel de la sociedad que de los accionistas.

Incluso, la misma Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, en su informe final presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público que antecedió a la reforma tributaria de 2016, reconoció expresamente que el impuesto para dividendos o participaciones es un gravamen que recae sobre una misma renta al nivel de la sociedad y del socio, señalando en el Resumen Ejecutivo contenido las páginas 11 y 12 (**Prueba 6.c**) de su informe lo siguiente:

"(...) en la medida en que las sociedades que distribuyen esos dividendos ya pagaron impuestos sobre sus utilidades, los dividendos pueden tener un descuento tributario del 20%. Así, para las personas de mayores ingresos, cuya tarifa de renta marginal se ubicaría en 35%, el impuesto a los dividendos equivaldría a un 15%. En cambio, el impuesto sería nulo para una persona de ingresos más bajos, cuya tarifa de renta marginal estuviera en niveles de 20% o menos (...)". (Azul fuera del texto).

Por lo anterior, es claro que la discusión que se plantea en el presente cargo, fue superada en el año 1986, pues en ese año el Congreso de la República reconoció que el impuesto para dividendos o participaciones recae sobre la capacidad contributiva, que en consecuencia, genera los siguientes hechos que deben llevar a la Honorable Corte Constitucional a declarar la inexecutable de los artículos 6 y 7 demandados:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

- 1) Se genera doble tributación, ya que grava un mismo hecho económico, esto es, las utilidades las cuales en primer lugar pagan impuesto sobre la renta a nivel de la sociedad y en segundo lugar pagan impuesto para dividendos o participaciones a nivel de los accionistas.

En efecto, en la exposición de Motivos de la Ley 75 de 1986, se dijo expresamente lo siguiente (**Prueba 2**):

- a. En la Introducción:

"(...) *H. Neutralidad*

El sistema tributario requiere de la mayor neutralidad posible, y es el impuesto sobre la renta el que desde el punto de vista de su marco conceptual ejerce las menores presiones sobre las decisiones de consumo y sobre la asignación de los recursos.

B. Doble tributación

El esquema vigente en el impuesto sobre la renta no es neutro frente a las diversas formas de asociación, y en tal sentido, el sistema colombiano ha conservado el tratamiento tradicional, en virtud de la cual la sociedad de capital se considera un ente dotado de capacidad contributiva propia prescindiendo de los efectos que el impuesto pueda ejercer sobre las personas naturales, sean los accionistas consumidores o trabajadores. Para conservar un grado un grado óptimo de equidad y neutralidad del impuesto, es necesario que la renta se trate igual, sea cualquiera la forma en que se gane. Para ello es menester abandonar el principio de que la sociedad posee capacidad contributiva propia e integrar los impuestos personal y societario, de tal forma que la renta no distribuida por la sociedad y repartida como dividendos se gravan igual que las ganancias obtenidas mediante otras formas de organización de los negocios o como personas naturales (...)" (Azul y rojo fuera del texto).

- b. En el desarrollo de la Exposición de Motivos:

"(...)

CAPITULO II

Doble tributación

Convierte en ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, las utilidades que reciban los socios o accionistas eliminando la doble tributación por concepto de dividendos y participaciones, en cabeza de diferentes contribuyentes sobre un mismo hecho económico. En efecto, las utilidades distribuidas por entes societarios no quedan sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios para los respectivos socios o accionistas si dichas utilidades han sido previamente gravadas en cabeza de la sociedad.

Consecuente con la unificación de la tarifa del impuesto de renta en un 30% para sociedades anónimas y limitadas, la distribución de dividendos y participaciones sin que estén afectados por el impuesto sobre la renta para quien lo recibe, le imprime la neutralidad deseada al sistema impositivo, de tal suerte que tributariamente hablando, resulta irrelevante la forma de asociación escogida por el contribuyente.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

Con el presente artículo, se corrigen las distorsiones actuales del sistema, que hacen que el inversionista tenga preferencias por invertir en una u otra sociedad, de acuerdo a la conveniencia tributaria, al paso que disminuye ostensiblemente la carga tributaria del conjunto sociedad-socio en cualquier forma de asociación (...). (Azul y rojo fuera del texto).

- 2) Es inequitativo y produce una distorsión en el mundo de los negocios, ya que el hecho de que el gravamen recaiga sobre una misma capacidad contributiva al nivel de la sociedad y del socio, estimula a los inversionistas, personas naturales residentes, a adelantar sus actividades comerciales como personas naturales y no a través de sociedades, incentivando la informalidad, para las personas naturales que no tienen los recursos para construir estructuras societarias que les permitan evitar o diferir indefinidamente el impuesto.
- 3) La carga tributaria es excesiva para las personas naturales residentes de menor capacidad contributiva, a quienes se hará efectiva la distribución de dividendos y participaciones y, por lo tanto, deberán pagar un mayor impuesto puesto que pagan una tarifa más alta, como se observa en el siguiente cuadro comparativo:

	2017	2018	2019
1 Impuesto sobre dividendos (>1.000 UVT) donde el accionista es una persona natural residente	0%	10%	10%
2 Impuesto sobre dividendos donde el accionista es una persona natural <u>no</u> residente	0%	5%	5%
3 Impuesto sobre dividendos personas donde el accionista es una sociedad nacional	0%	0%	0%
4 Impuesto sobre dividendos donde el accionista es una persona natural no residente en Colombia y residente en Chile, España y Suiza, en virtud de la celebración de un Convenio de Doble Imposición	0%	0%	0%

De este modo, la carga tributaria recae sobre las personas naturales residentes quienes pagarán una tarifa mayor al de otros accionistas con mayor capacidad contributiva, esto es, (i) sociedades nacionales, (ii) personas naturales residentes con dos o más niveles de sociedades y; (iii) personas naturales que sean residentes de países con quienes Colombia haya celebrado Convenios para eliminar la Doble Imposición.

- 4) El descuento tributario sobre dividendos y participaciones que propuso la Comisión de Expertos no lo consagró la Ley 1819 de 2016, lo cual es un reconocimiento objetivo de que se reestableció la doble tributación, razón por la cual los artículos 6 y 7 demandados deben ser declarados inconstitucionales.

d. Ausencia de un orden justo

La Corte Constitucional a través de la sentencia C-573 de 2003 del 15 de julio de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño, se refirió al fin esencial del Estado de asegurar la vigencia de un orden justo, en los siguientes términos:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

“(…) El orden justo plasmado por el Constituyente se traduce en la vigencia de los preceptos constitucionales, en el imperativo para el legislador y para las autoridades de actuar dentro de esos parámetros superiores; de expedir normas y actos que no contraríen la Carta Política, y en la exigencia para que los jueces, en el ejercicio de su función de administrar justicia, profieran sus decisiones con plena observancia de esos cánones constitucionales. Así mismo, dentro de un orden justo, se reclama el compromiso que deben asumir todas las personas de respetar los derechos de los demás, de no abusar de los propios y de cumplir con sus deberes y obligaciones constitucionales y legales (...)” (Azul fuera del texto).

Por lo anterior, si bien el Congreso de la República tiene la potestad de crear leyes, dicha potestad no es ilimitada y está sujeta a los principios consagrados en la Constitución Política, en este caso los consagrados en los artículos 2, 95-9 y 363, los cuales además han sido desarrollados por la Corte Constitucional, a través de diversas sentencias, algunas de las cuales han sido citadas previamente.

De este modo, reestablecer el impuesto para dividendos o participaciones derogado mediante la Ley 75 de 1986 y con ello la doble tributación sobre un mismo hecho económico que ya ha sido gravado a nivel de la sociedad, es una medida que no es neutra y además viola los principios de Justicia y Equidad, pues la carga tributaria del impuesto recae sobre las personas naturales con menor capacidad contributiva y no sobre las personas naturales de grandes capitales y de mayor capacidad contributiva, violando los citados principios consagrados en los artículos 95-9 y 363 de la Carta Magna y estableciendo un orden injusto que atenta contra los Fines esenciales del Estado señalados en el artículo 2, particularmente la vigencia de un orden justo.

e. **El cargo es claro, cierto, específico, pertinente y suficiente**

Este cargo cumple con los requisitos establecidos en la sentencia C-1052 de 2001 del 4 de octubre de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, según la cual las razones expuestas en una Acción Pública de Inconstitucionalidad deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes, así:

- **Claros**, en tanto que en el desarrollo del cargo, se expone cómo los artículos 2, 95-9, 363 de la Constitución Política se encuentran vulnerados por el nuevo impuesto para dividendos o participaciones, al atentar contra los principios de justicia y equidad, consagrando un orden injusto contra las personas naturales residentes de menor capacidad contributiva, al generar doble tributación.
- **Ciertas**, ya que se formula en contra de los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016, esto es, sobre unas proposiciones jurídicas reales y existentes, que violan los principios de justicia y equidad, y consagran un orden injusto en favor de las personas jurídicas y, bajo ciertas circunstancias, de los extranjeros.
- **Específicas**, ya que los argumentos de que el Congreso de la República no respetó los principios de justicia y equidad, son específicos y fundamentados en forma específica en la Constitución Política, en las sentencias proferidas por esta Honorable Corporación, así como en la Exposición de Motivos de la Ley 75 de 1986, en la cual se reconoció la existencia de doble tributación con el impuesto para los dividendos o participaciones, al gravar dos veces con impuesto sobre la renta, una misma Capacidad Contributiva y un mismo hecho económico.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016

- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

- **Pertinentes**, ya que el presente cargo es un argumento de orden Constitucional, fundado en las garantías otorgadas por los artículos 2, 95-9, 363 de la Carta Magna.
- **Suficientes**, ya que las razones esgrimidas en el presente cargo despiertan una duda razonable sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, lo que en consecuencia, genera la conveniencia del pronunciamiento de la Corte Constitucional sobre la presente demanda, bajo un juicio estricto de constitucionalidad, según lo previsto en la sentencia C-734 de 2002, antes transcrita.

2. **SEGUNDO CARGO: Los artículos 6 y 7 demandados violan el artículo 363 de la Constitución Política, al violar el principio de progresividad y al generar doble tributación sobre una misma capacidad contributiva y un mismo hecho económico, lo cual desestimula la iniciativa privada, ya que desincentiva a las personas naturales a formalizar su actividad a través de sociedades y, por el contrario, se promueve la informalidad para desarrollar la actividad a título personal, como consecuencia de la carga adicional en que se constituye el nuevo impuesto para dividendos y participaciones.**

A través de este cargo demostraré cómo el nuevo impuesto para dividendos o participaciones atenta contra el principio de progresividad del sistema tributario y restablece la doble tributación en el ordenamiento jurídico colombiano para el dúo socio-sociedad, toda vez que los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 no reconocen que el nuevo impuesto para dividendos o participaciones se paga sobre una renta sobre la cual la sociedad ya ha pagado el impuesto sobre la renta y complementarios, lo cual a su vez, desestimula tanto a las personas naturales residentes como no residentes a emprender sus actividades comerciales a través de organizaciones societarias y en ese sentido, las alienta para hacerlo informalmente de forma personal.

a. **Principio de progresividad y capacidad contributiva**

El artículo 363 de la Carta Magna señala que el sistema tributario debe regirse por varios principios, uno de ellos el de Progresividad, el cual está íntimamente relacionado con el principio de equidad vertical.

En efecto, la Corte Constitucional en la sentencia C-773 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández, estableció que el principio de progresividad consistía en el **adecuado reparto de la carga tributaria de acuerdo con la capacidad contributiva real que tienen los contribuyentes**, así:

"(...) El principio de progresividad, el cual se predica del sistema tributario, hace referencia al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de la que disponen, es decir, es un criterio de análisis de la proporción del aporte total de cada contribuyente en relación con su capacidad contributiva. En este orden de ideas, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los aportantes de mayor y capacidad contributiva; es progresivo el que las reduce; el regresivo el que las aumenta (...)". (Azul fuera del texto).

Así mismo, en la sentencia C-100 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa, está Honorable Corporación sostuvo que el principio de progresividad es una manifestación de los principios de igualdad y equidad de la siguiente manera:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

"(...) 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 (...)". (Azul fuera del texto).

Por lo anterior y si bien según la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, el Gobierno nacional propuso gravar los dividendos en cabeza de la personas naturales *"(...) Con el fin de proveer de mayor progresividad al impuesto de renta (...)"*, tanto el Gobierno Nacional como el Congreso de la República parecen haber olvidado las garantías consagradas en la Constitución Política, los debates que se dieron en el Congreso de la República para la expedición de la Ley 9 de 1983 y la Ley 75 de 1986 y con ello, los antecedentes y repercusiones que el impuesto para dividendos o participaciones trae en materia de doble tributación, para las personas y las iniciativas privadas.

Lo anterior, ya que el artículo 100 de la Reforma Tributaria que modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario Nacional cambió la tarifa general del impuesto sobre la renta para las personas jurídicas de un 25% a un 34% para el año 2017 y a un 33% a partir del año 2018, esto es, en vez de reconocer el impacto que causa el impuesto para dividendos o participaciones que tendrían que pagar los accionistas por la participación sobre las utilidades de la sociedad, lo cual se haría reduciendo la tarifa general de impuesto sobre la renta para las personas jurídicas, reestableció inequitativamente la tarifa existente hasta el año 2012, olvidando que se está gravando doblemente una misma capacidad contributiva y un mismo hecho económico, por lo siguiente:

- 1) Aumentó la tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas en 8 puntos porcentuales, creando adicionalmente el nuevo impuesto para dividendos o participaciones en detrimento de las personas naturales residentes y en beneficio de las sociedades nacionales.
- 2) Estableció además, una sobretasa al impuesto sobre la renta del 6% para el año 2017 y del 4% para el año 2018 cuando la base gravable del impuesto sea igual o mayor a \$800.000.000.
- 3) Conservó el impuesto para dividendos o participaciones con unas tarifas que discriminan sin ninguna justificación razonable o de peso, a las personas naturales residentes y no residentes, en perjuicio de las primeras.
- 4) Olvidó tener en cuenta que en últimas, el beneficiario efectivo de las acciones o cuotas sociales son personas naturales, razón por la cual, personas con diferentes capacidades contributivas se gravan en la misma tarifa a nivel de la sociedad que produce las utilidades, pero además se grava con impuesto adicional sobre dividendos sólo a las personas naturales que no tienen opción de evitarlo a través de estructuras societarias más o menos complejas.

Por lo anterior, el nuevo impuesto para dividendos o participaciones es violatorio del principio de progresividad, toda vez que la tarifa del impuesto sobre la renta para personas jurídicas no se redujo sino que se aumentó y el nuevo gravamen para dividendos o participaciones se establece sobre la capacidad contributiva de las personas naturales residentes y no sobre la capacidad de las sociedades nacionales, lo cual genera que las personas naturales estén afectadas por una carga fiscal excesiva, pues se trata de la misma capacidad contributiva y un mismo hecho económico, por lo siguiente:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016

- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

- Cuando una persona natural decide adelantar una actividad económica (industrial, comercial o de servicios), independiente de su capacidad contributiva y su capacidad adquisitiva, tiene varias formas de desarrollarlas, dos de las cuales son, por sí mismo como persona natural, o a través de una sociedad.
- Esa persona natural espera utilidades en forma directa o a través de dividendos.
- Al evaluar su capacidad contributiva y la actividad que desea desarrollar (un solo hecho económico), encuentra que si la utilidad la recibe a través de dividendos, paga el nuevo impuesto adicional, lo cual genera para él un impuesto adicional (doble tributación) y lleva al extremo su capacidad contributiva.
- Adicionalmente encuentra que si tiene éxito, y las utilidades en forma de dividendos son superiores a 1.000 UVT, el impuesto ya no es de 5%, sino de 10%.
- Esta persona sin lugar a dudas, al identificar el doble efecto sobre su capacidad contributiva, que se materializa en un impuesto adicional sobre el mismo hecho económico (adelantar alguna actividad industrial, comercial o de servicios), pensará que el sistema tributario viola la equidad vertical o progresividad, por hechos como los siguientes:
 - a) Quienes no constituyan sociedades, sino que adelanten la actividad directamente en su propia cabeza, no deberán pagar este impuesto.
 - b) Quienes no requieran los dividendos para vivir, pueden diferir el nuevo impuesto indefinidamente, a partir de no distribuir dividendos.
 - c) Quienes constituyan sociedades para hacer su inversión en otras sociedades, pueden diferir el nuevo impuesto indefinidamente, a partir de no distribuir dividendos hasta las personas naturales.

Dicha situación no reduce la carga tributaria como lo argumenta la Ley 1819 de 2016, sino que todo lo contrario, la agrava tal y como se expondrá en el siguiente cuadro, en el cual se describe cual habría sido la tarifa combinada de las sociedades nacionales de las cuales son las personas naturales son accionistas, de haber seguido la regulación anterior y cuál será la tarifa combinada con la actual reforma tributaria incluido el nuevo impuesto para dividendos o participaciones:

	Sin reforma		Con Reforma	
	2018	2019 y ss	2018	2019 y ss
Sobre la renta (impuesto corporativo)	25%	25%	33%	33%
Impuesto para la equidad CREE	9%	9%	0%	0%
Sobretasa CREE (la tarifa aplica sobre el exceso de \$800 millones)	9%	0%	0%	0%
Sobretasa renta (la tarifa aplica sobre el exceso de \$800 millones)	0%	0%	4%	0%
Subtotal impuesto corporativo y sobretasa	43%	34%	37%	33%
Impuesto sobre dividendos a sociedades nacionales	0%	0%	0%	0%
Subtotal hasta dividendos a sociedades nacionales	43%	34%	37%	33%
Impuesto sobre dividendos a personas naturales residentes (≥ 1000 UVT)	0%	0%	10%	10%
Tarifa combinada	43,0%	34,0%	43,3%	39,7%

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

Los años 2017 y 2018 no son los mejores referentes para verificar la violación del principio de progresividad, por la existencia de la sobretasa del impuesto CREE, sin embargo, la violación de este principio y con ello la violación del artículo 363 de la Constitución Política se materializa al ver esas cifras en la siguiente forma:

1. Al identificar que el nuevo impuesto sobre dividendos para dividendos y participaciones es cero.
2. El impuesto para esta misma capacidad contributiva que corresponde al mismo hecho económico de adelantar una actividad productiva (industrial, comercial o de servicios), se incrementa en 0,3% para 2018 y, anualmente, en 5,7% desde 2019 en adelante.

b. Desestímulo a la iniciativa privada por configurarse doble tributación según las Exposiciones de Motivos y Ponencias para Segundo Debate de la Ley 9 de 1983 y la Ley 75 de 1986

Si bien el Gobierno Nacional y el Congreso de la República señalaron en la Exposición de Motivos de la Ley 75 de 1986 que la doble tributación se genera por el hecho de gravar dos veces un mismo hecho económico, yendo en contravía de un sistema tributario neutro y equitativo, que es aquel que consagra que la tributación por las utilidades recaerá únicamente sobre la capacidad contributiva de la sociedad y no del socio, en virtud de las Exposiciones de Motivos y Ponencias para Segundo Debate de la Ley 9 de 1983 y la Ley 75 de 1986, el Gobierno Nacional y el Congreso de la República también señalaron que el impuesto para dividendos o participaciones y con ello la doble tributación que genera, es una medida que impacta negativamente la economía colombiana, pues desestimula la capitalización e inversión en el sector productivo y sobre todo afecta a las pequeñas formas de asociación, tal y como se expone a continuación.

En la página 348 de la Exposición de Motivos del proyecto que se convirtió en Ley 9 de 1983 (**Prueba 4**), el Gobierno Nacional reconoció expresamente que el impuesto para dividendos o participaciones es una medida inequitativa que grava por duplicado las utilidades de la empresa y los dividendos que reciben los accionistas y que impacta de manera negativa a las organizaciones societarias, tal y como se expone a continuación:

"(...) La crisis en la que se encuentra la Sociedad Anónima hace necesario utilizar todos los mecanismos disponibles para alcanza su reactivación. Uno de ellos es por supuesto la creación de incentivos que hagan atractiva la inversión en ese tipo de entidades desde el punto de vista tributario.

Desde 1953 la renta obtenida a través de sociedades, está gravada tanto en cabeza de estas como en la de los socios o accionistas, la cual se conoce como "doble tributación", inequitativa en la medida en que la suma de los gravámenes que recaen sobre una misma renta al nivel de la sociedad y del socio, exceda el nivel que tenía en caso de gravarse únicamente en cabeza el socio. En esta forma, la eliminación de la doble tributación exigirá otorgar al socio, sobre la parte de la renta que va ser objeto de gravamen, un descuento equivalente al que sobre esa misma renta ya haya pagado la sociedad (...)". (Azul fuera del texto).

De igual forma, en las páginas 465 y 466 de la Ponencia para Segundo Debate del proyecto que se convirtió en Ley 9 de 1983 (**Prueba 5**), el Congreso de la República sostuvo que el impuesto para dividendos o participaciones y con ello la doble tributación se había convertido en un gravamen inconveniente para atraer nuevos capitales como inversión directa en las organizaciones societarias, tal y como se expone a continuación:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

"(...) Uno de los problemas que con mayor impacto ha afectado la economía nacional ha sido la crisis de la sociedad anónima. Los desequilibrios que se han presentado en el mercado de capitales durante los últimos 20 años la han colocado en franca inferioridad con relación a papeles de máxima seguridad, liquidez inmediata y ventajas tributarias.

En estas condiciones ha sido imposible atraer nuevos capitales en forma de inversión directa hacia los sectores de la economía real, factor éste que obviamente ha determinado el alto endeudamiento que caracteriza hoy a los entes productivos (...)

Es convencimiento del ponente, que el Congreso de la República debe dar el primer paso que sienta las bases para alcanzar en el mediano plazo la reactivación de la sociedad anónima y que dicho paso no es otro que la eliminación de la doble tributación y los incentivos a la capitalización (...)". (Azul fuera del texto).

Asimismo, en las páginas 105 y 106 de la Exposición de Motivos de la Ley 75 de 1986 (**Prueba 2**), el Gobierno Nacional señaló que se debía eliminar la doble tributación, puesto que ello permitiría la capitalización de las organizaciones societarias y la reactivación de los sectores productivos del mercado, así:

"(...) se elimina la doble tributación sobre los dividendos y las participaciones recibidas por los socios y accionistas y se hace descansar la tributación exclusivamente en cabeza de la sociedad.

Una disposición de tal naturaleza constituye un modelo más adecuado para restituir la competitividad la organización societaria sin desmedro o control que debe ejercer la administración tributaria. Es verdad que con ella no se elimina totalmente la inequidad que hoy existe frente a los accionistas o socios de bajos ingresos, pero ella se atempera notoriamente como consecuencia de la reducción que se da en el nivel de tributación integrado sociedad-socio.

Con esta disposición nuestra legislación elimina la doble tributación sociedad-socio, contribuyendo así a las políticas de capitalización empresarial, a la reactivación del mercado de acciones, y al fortalecimiento de las pequeñas formas de asociación, tan importantes en el actual estado de desarrollo de nuestra economía (...)". (Azul fuera del texto).

De esta forma, el Congreso de la República señaló de la página 407 a la página 410 de la Ponencia para Segundo Debate de la Ley 75 de 1986 (**Prueba 3**), la necesidad de un cambio en el régimen tributario que en ese momento iba en contra del fortalecimiento de las organizaciones societarias según se transcribe a continuación:

"(...) El país no puede continuar con un régimen impositivo que va en contravía de algunos de los objetivos centrales del desarrollo que han guiado la política económica en los últimos años que desestimula la capitalización y ahorro empresarial y que sin lugar a dudas ha inspirado la cada vez más preocupante conducta evasora de los contribuyentes (...)

En estas condiciones es inobjetable la urgencia de una nueva estructura tributaria que corrija estas desviaciones y apunte al fortalecimiento del país (...).

2. Para estimular la capitalización e inversión en el sector empresarial, así como para democratizar su mercado, se adoptan medidas tales como:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
 - Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

- *El desmonte total de la doble tributación en cabeza de los socios y accionistas, para quienes serán exentos los dividendos y participaciones recibidos, tanto en renta como en lo que se refiere a la presuntiva sobre patrimonio (...)*". (Azul y rojo fuera del texto).

Por lo anterior, el impuesto para dividendos o participaciones consagrado en los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016, provoca que las personas naturales tanto residentes como no residentes concluyan que para evitar la falta de Progresividad del Sistema, deban adelantar sus actividades (industriales, comerciales y de servicio) a título personal y no a través de sociedades.

Esta doble tributación, además de cohibir la iniciativa privada y por ende, limitar la creación de empresas en Colombia tal y como lo señaló las Exposiciones de Motivos y Ponencias para Segundo Debate en el Congreso de la República de la Ley 9 de 1983 y la Ley 75 de 1986, desestimula la inversión en el sector empresarial y en el mercado de valores, lo cual a su vez afecta a la capitalización de las sociedades organizaciones societarias, en especial las que tienen menores ingresos, limitando su crecimiento y competitividad.

c. **El cargo es claro, cierto, específico, pertinente y suficiente**

Este cargo cumple con los requisitos establecidos en la sentencia C-1052 de 2001 del 4 de octubre de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, según la cual las razones expuestas en una Acción Pública de Inconstitucionalidad deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes, así:

- **Claras**, en tanto que en el desarrollo del cargo, se expone cómo el artículo 363 de la Constitución Política se encuentra vulnerado por el nuevo impuesto para dividendos o participaciones que viola el principio de progresividad, toda vez que es regresivo y desestimula la iniciativa privada al generar doble tributación.
- **Ciertas**, ya que se formula en contra de los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016, esto es, sobre sobre unas proposiciones jurídicas reales y existentes, que violan el principio de progresividad, configurando una norma regresiva que grava más fuerte a personas con menor capacidad para evitar la distribución de dividendos.
- **Específicas**, ya que los argumentos según los cuales, el Congreso de la República no respetó el principio de progresividad, son específicos y fundamentados en forma específica en la Constitución Política y en las sentencias proferidas por esta Honorable Corporación, así como en las Exposiciones de Motivos y ponencias para segundo debate de la Ley 9 de 1983 y de la Ley 75 de 1986, en las cuales se reconoció que el impuesto para los dividendos o participaciones desestimula la iniciativa privada, ya que genera doble tributación.
- **Pertinentes**, ya que el presente cargo, es un argumento de orden Constitucional, fundado en las garantías otorgadas por el artículo 363 de la Carta Magna.
- **Suficientes**, ya que las razones esgrimidas en el presente cargo despiertan una duda razonable sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, lo que en consecuencia, genera la conveniencia del pronunciamiento de la Corte Constitucional sobre la presente demanda.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

CARGO SUBSIDIARIO

En el caso de que la Honorable Corte Constitucional no declare la inconstitucionalidad total de los artículos 6 y 7 demandados, solicito comedidamente declarar la inconstitucionalidad de la tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes del 10% consagrada en el artículo 6 de la Ley 1819 de 2016, bajo el Tercer Cargo que argumentaré a continuación:

3. **TERCER CARGO: El artículo 6 de la Ley 1819 de 2016 viola los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política, al violar los principios de igualdad, justicia y equidad del sistema tributario, al establecer una tarifa del 10% para las personas naturales residentes, en tanto que establece una tarifa del 5% para personas naturales no residentes y sociedades extranjeras**

A través de este cargo solicito la declaratoria de inexecutable del siguiente aparte subrayado del artículo 6 de la Ley 1819 de 2016:

"(...) **ARTÍCULO 6º.** Adiciónese el artículo 242 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

ARTÍCULO 242. TARIFA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES RECIBIDAS POR PERSONAS NATURALES RESIDENTES. (...)

Rangos en UVT		Tarifa Marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
>0	600	0%	0
>600	1000	5%	(Dividendos en UVT menos 600 UVT)*5%
>1000	En adelante	<u>10%</u>	(Dividendos en UVT menos 1000 UVT) x 10% + 20 UVT

(...)" (Rojo y subraya por fuera del texto).

Esto es, bajo este cargo señalamos como la tarifa especial consagrada en el artículo 6 de la Ley 1819 de 2016 del 10% para dividendos o participaciones que sean mayores a 1.000 UVT, recibidos por personas naturales residentes, ya que en virtud de los principios de igualdad y equidad, dicha tarifa debe ser igual a la consagrada para las personas naturales no residentes, esto es del 5%, toda vez que no existe una justificación razonable, tal y como lo evidenciare en el literal b de este cargo mediante el test de razonabilidad, para que las tarifas especiales para dividendos o participaciones recibidos por residentes y no residentes sean diferentes.

En desarrollo de este cargo, solicito declarar la inconstitucionalidad del aparte del artículo 6 de la Ley 1819 de 2016, contentivo del porcentaje de 10%, según el texto antes transcrito.

a. **Principios de igualdad y equidad**

El artículo 6 de la Ley 1819 de 2016 señaló que la tarifa especial para dividendos o participaciones que sean mayores a 1.000 UVT y recibidos por personas naturales residentes, es del 10%, mientras que el artículo 7 de la Ley 1819 de 2016, señaló sin una justificación constitucionalmente admisible que la tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes es del 5%.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016

- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

Sin embargo, desde 1991, el inciso 4 del artículo 15 de la Ley 9 de 1991 señaló que tanto las inversiones nacionales como extranjeras debían tratarse de igual forma, así:

"(...) La inversión extranjera en Colombia, será tratada para todos los efectos de igual forma que la inversión de nacionales colombianos (...)". (Azul fuera del texto).

De hecho, el anterior criterio fue confirmado por el Gobierno Nacional al expedir el reciente Decreto 119 de 2017 mediante el cual regula el régimen general de la Inversión de capitales del exterior en Colombia y de las inversiones colombianas en el exterior, el cual consagra en su artículo 2.17.2.2.1.1 lo siguiente:

"(...) Artículo 2.17.2.2.1.1. Principio de igualdad en el trato. La inversión de capitales del exterior en Colombia será tratada para todos los efectos, de igual forma que la inversión de residentes."

En consecuencia, y sin perjuicio de lo establecido en regímenes especiales, no se podrán fijar condiciones o tratamientos discriminatorios a los inversionistas de capitales del exterior frente a los inversionistas residentes, ni tampoco conceder a los inversionistas de capitales del exterior ningún tratamiento más favorable que el que se otorga a los inversionistas residentes (...)". (Azul fuera del texto).

En efecto, en la sentencia C-197 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, la Corte Constitucional señaló que una de las características del derecho a la libertad de empresa es tener el derecho a recibir un tratamiento no discriminatorio entre inversionistas que están en la misma posición, así:

"(...) (i) el derecho a un tratamiento igual y no discriminatorio entre empresarios o competidores que se hallan en la misma posición; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa como la organización empresarial y los métodos de gestión; (iv) el derecho a la libre iniciativa privada; (v) el derecho a la creación de establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos que exija la ley; y (vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable (...)". (Azul fuera del texto).

Ahora bien, la Corte Constitucional ha señalado en su jurisprudencia y en virtud del artículo 13 de la Carta Magna que todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, lo cual está profundamente relacionado con el principio de equidad, toda vez que las personas que compartan una misma situación podrán contribuir de la misma manera y bajo una misma carga tributaria, mientras que quienes se encuentren en situaciones diferentes deberán contribuir proporcionalmente a su capacidad contributiva, en orden de que no existan cargas excesivas o beneficios exagerados.

De este modo, esta Honorable Corporación señaló en la sentencia C-551 de 2015, M.P. Mauricio González Cuervo, que el principio de equidad es una manifestación específica del principio de igualdad que se concreta de la siguiente manera:

"(...) El principio de equidad tributaria es una manifestación específica del principio de igualdad, que se concreta en la proscripción de tratos legales tributarios diferentes injustificados, sea porque no hay razón para el trato desigual o sea porque se dé un mismo trato pese a existir razones para dar un trato desigual (...)". (Azul fuera del texto).

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

Como consecuencia de lo anterior, considero que la tarifa especial del 10% para dividendos o participaciones que sean mayores a 1.000 UVT y sólo cuando sean recibidos por personas naturales residentes, atenta contra el principio de igualdad, toda vez que no tiene en cuenta que tanto personas naturales residentes como no residentes son competidores o empresarios que deberían competir en igualdad de condiciones, y por lo tanto, no podía fijar una condición más beneficiosa o un tratamiento discriminatorio más favorable para las personas naturales no residentes (5% cualquiera sea la cuantía del dividendo) que para las personas naturales residentes (10% si los dividendos y participaciones son iguales o mayores a 1.000 UVT), y cuyas inversiones y gravámenes deben ser tratados de igual forma.

Tampoco debía gravar con una tarifa mayor a las personas naturales residentes (10% si los dividendos y participaciones son iguales o mayores a 1.000 UVT), que a las personas naturales residentes (5% si los dividendos y participaciones son menores a 1.000 UVT), pues no se trata simplemente de un 5% adicional, se trata de **EL DOBLE DEL IMPUESTO**.

De este modo, las personas naturales residentes al tener una tarifa especial del 10%, tienen una carga tributaria excesiva frente a las personas naturales no residentes quienes tienen una carga tributaria menor, ya que tienen una tarifa del 5% o del 0% en caso de un Convenio de Doble Imposición, a pesar de tener los mismos derechos que una persona natural residente.

Por lo anterior, el artículo 6 de Ley 1819 de 2016 es contrario a los principios de Igualdad y Equidad Horizontal, toda vez que empresarios o competidores que se hallan en la misma posición, esto es personas naturales residentes y no residentes, deben recibir un tratamiento igual y no uno discriminatorio, el cual garantice que ambos inversionistas tengan el mismo nivel de competitividad en el mercado.

Además, dicho artículo debe estar acorde con las demás normas de ordenamiento jurídico colombiano, esto es, con la Ley 9 de 1991 y el Decreto 199 de 2017, los cuales consagran que las inversiones de tanto colombianos como extranjeros deben ser tratadas iguales, sin otorgar un tratamiento favorable que no sea razonable a ninguno de los inversionistas sean nacionales o extranjeros.

En conclusión, la discriminación de la tarifa se materializa en una violación del Principio de Igualdad y de Equidad Horizontal, que en mi criterio no puede gozar de amparo constitucional, al establecer **EL DOBLE DEL IMPUESTO** (10%), frente al 5% previsto para las personas naturales no residentes y personas naturales residentes que perciban dividendos en cuantía inferior a 1.000 UVT.

b. Test de razonabilidad

Esta Honorable Corporación ha establecido a través de su jurisprudencia un método para evaluar cuando un tratamiento diferencial es contrario o no al principio de igualdad y por ende de equidad, el cual ha sido descrito como test de razonabilidad, definido por la Corte Constitucional en la sentencia C-657 de 2015, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio, de la siguiente manera:

"(...) Para evaluar cuándo un tratamiento diferencial es respetuoso o no del principio de igualdad, por ejemplo ante el reconocimiento o la exclusión de un beneficio tributario, la Corte ha recurrido al examen a partir del test de razonabilidad, "herramienta metodológica diseñada para armonizar la amplia potestad de configuración legislativa con el respeto de los derechos constitucionales y los principios en los que se funda el sistema, como los de equidad e igualdad en materia tributaria. (...)" (Azul fuera del texto).

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016

- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

En ese orden de ideas, la Corte Constitucional en la sentencia C-022 de 1996, M.P. Carlos Gaviria Díaz, indicó que el test de razonabilidad se compone de 3 etapas, las cuales se describen a continuación:

"(...) Una vez se ha determinado la existencia fáctica de un tratamiento desigual y la materia sobre la que él recae, el análisis del criterio de diferenciación se desarrolla en tres etapas, que componen el test de razonabilidad y que intentan determinar:

- a. La existencia de un objetivo perseguido a través del establecimiento del trato desigual.
- b. La validez de ese objetivo a la luz de la Constitución.
- c. La razonabilidad del trato desigual, es decir, la relación de proporcionalidad entre ese trato y el fin perseguido (...). (Azul fuera del texto).

De este modo, dado que es clara la existencia fáctica de un tratamiento desigual para las personas naturales residentes y no residentes, dado que para las primeras la tarifa especial del impuesto para dividendos o participaciones es del 10% y para las segundas es del 5%, analizaré a renglón seguido si la diferencia en las tarifas del impuesto para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes y no residentes se enmarca dentro del test de razonabilidad ideado por la Corte Constitucional y dentro de los principios de igualdad y equidad del sistema tributario consagrados en los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política:

- 1) ¿Cuál es el objetivo que buscó el legislador con la expedición de los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 y su diferenciación de tarifas entre personas naturales residentes y no residentes?

En primer lugar, en las páginas 43 y 46 de la Exposición de Motivos del proyecto que se convirtió en Ley 1819 de 2016 (**Prueba en CD, Prueba 6.a**), se señala que uno de los propósitos de gravar los dividendos era proveer de mayor progresividad al impuesto sobre la renta, tal y como se expone a continuación:

"(...) Con el fin de proveer de mayor progresividad al impuesto de renta, se propone gravar los dividendos en cabeza de las personas naturales (...)

La exención sobre los dividendos y otros beneficios sobre los ingresos de capital favorece a quienes tienen mayores ingresos, afectando la progresividad del impuesto. De hecho, la Comisión de Expertos afirma que "el favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta (...)". (Azul fuera del texto).

De otra parte, en la Ponencia para el Primer Debate en la Comisión Conjunta del Congreso de la República, la tarifa especial para dividendos o participaciones que en un inicio era del 10% tanto para personas naturales residentes como para personas naturales no residentes, fue reducida para estos últimos en un 5% *"(...) con el objetivo de hacer más competitiva la tarifa y de esta forma atraer e incentivar la inversión extranjera en el país (...)"* (Azul fuera del texto), sin un argumento que explicara por qué la tarifa para las personas naturales residentes se mantuvo incólume frente a la reducción de la tarifa para las personas naturales no residentes, lo cual genera un tratamiento discriminatorio e inequitativo que no se debatió a lo largo del trámite de la Ley 1819 de 2016.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016

- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

- 2) ¿La diferenciación de tarifas entre personas naturales residentes que perciban dividendos por 1000 UVT o más, es válida a la luz de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política?

Si bien la reducción de la tarifa del 10% al 5% para personas naturales no residentes se hizo con el fin de estimular la inversión extranjera en el país y de establecer una tarifa competitiva por el impuesto para dividendos y participaciones a comparación de otros países de la región, el Congreso de la República no evaluó el efecto colateral que dicha reducción causó sobre las personas naturales residentes quienes siguieron con una tarifa especial para dividendos o participaciones del 10% cuando estas reciban dividendos mayores a 1.000 UVT. No existe un argumento de fondo que pueda gozar de protección constitucional para justificar por qué sólo para ciertas personas naturales residentes se conservó la tarifa del 10%, lo cual se convierte en una discriminación inaceptable frente a nuestra Constitución Política.

De esta manera, dado que en virtud de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política y la jurisprudencia de la Corte Constitucional citada, tanto residentes como no residentes son competidores que se encuentran en una misma posición quienes deben ser tratados de igual forma puesto que su capacidad contributiva es similar, considero que la tarifa diferencial establecida en los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 para cada uno de ellos es discriminatoria, ya que (i) establece para las personas residentes una carga tributaria excesiva (EL DOBLE), la cual no está justificada en ninguna parte del trámite legislativo de la Ley 1819 del 2016 y (ii) le otorga al no residente un beneficio excesivo, lo que claramente vulnera los principios de igualdad y equidad, pues las personas que estén en una misma posición y que deseen desarrollar un actividad económica deberían poder acudir al mercado en igualdad de condiciones, inclusive de tributación.

- 3) ¿La diferenciación de tarifas entre personas naturales residentes que perciban 1.000 UVT o más de dividendos o participaciones (EL DOBLE DEL IMPUESTO) y otras personas naturales residentes es razonable?

Por último, considero que la diferenciación de tarifas entre personas naturales residentes y no residentes no es razonable porque como lo he mencionado anteriormente, es una medida contraria a los principios de igualdad y equidad que regulan el sistema tributario, toda vez que es una medida discriminatoria y sin justificación alguna que impone una carga tributaria excesiva a las personas naturales residentes y que viola su derecho de poder acudir al mercado en igualdad de condiciones que sus competidores.

La misma situación se presenta entre personas naturales residentes, ya que una tarifa que diferencial que equivale al DOBLE DEL IMPUESTO, no sobre pasa un test de igualdad.

c. El cargo es claro, cierto, específico, pertinente y suficiente

Este cargo cumple con los requisitos establecidos en la sentencia C-1052 de 2001 del 4 de octubre de 2001, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, según la cual las razones expuestas en una Acción Pública de Inconstitucionalidad deben ser claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes, así:

- **Claros**, en tanto que en el desarrollo del cargo, se expone cómo los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política se encuentran vulnerados por el nuevo impuesto para dividendos o participaciones, al atentar contra los principios de igualdad y equidad, toda vez que se establece una tarifa discriminatoria (EL DOBLE DEL IMPUESTO) entre personas naturales residentes y no residentes.

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016

- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

La misma tarifa discriminatoria (**EL DOBLE DEL IMPUESTO**) se establece entre personas naturales residentes, simplemente por la razón del monto del impuesto o participación percibido.

- **Ciertas**, ya que se formula en contra de los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016, esto es, sobre sobre unas proposiciones jurídicas reales y existentes, que establecen expresamente una tarifa especial sobre el impuesto para dividendos o participaciones del 10% para personas naturales residentes y del 5% para otras personas naturales (no residentes y las residentes que perciban dividendos por menos de 1.000 UVT), que violan los principios de equidad e igualdad
- **Específicas**, ya que los argumentos según los cuales, el Congreso de la República no respetó los principios de equidad e igualdad, son específicos y fundamentados en forma específica en la Constitución Política y en las sentencias proferidas por esta Honorable Corporación.
- **Pertinentes**, ya que el presente cargo es un argumento de orden Constitucional, fundado en las garantías otorgadas por los artículos 13, 95-9 y 363 de la Carta Magna.
- **Suficientes**, ya que las razones esgrimidas en el presente cargo despiertan una duda razonable sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, lo que en consecuencia, genera la conveniencia del pronunciamiento de la Corte Constitucional sobre la presente demanda, bajo un juicio estricto de constitucionalidad, según lo previsto en la sentencia C-734 de 2002, antes transcrita.

E. PRUEBAS

Presento como pruebas de la presente Acción las siguientes:

1. Copia de mi de ciudadanía, con la finalidad de acreditar mi calidad de ciudadano colombiano.
2. Copia de la Exposición de Motivos del proyecto de ley que se convirtió en Ley 75 de 1986 en la cual se señala que el impuesto para dividendos o participaciones o participaciones no es neutro sobre diversas formas de asociaciones y que la capacidad contributiva radica en cabeza de la sociedad, además de que grava dos veces una misma renta o hecho económico, esto es, las utilidades al nivel de la sociedad y de los accionistas.
3. Copia de la Ponencia para Segundo Debate en el Congreso de la República de la Ley 75 de 1986, en la cual se reconoce la necesidad de la eliminación del impuesto para dividendos o participaciones y el cambio a un régimen tributario a favor del fortalecimiento empresarial y del sector productivo.
4. Copia de la Exposición de Motivos de la Ley 9 de 1983, en la cual se reconoce que el impuesto para dividendos o participaciones, esto es, recae sobre una misma renta al nivel de la sociedad y socio, lo cual configura doble tributación.
5. Copia de la Ponencia para Segundo Debate en el Congreso de la República de la Ley 9 de 1983, en la cual se reconoce que el impuesto para dividendos o participaciones es un gravamen inoportuno para atraer inversión directa en las organizaciones societarias.
6. En CD anexamos los siguientes documentos:

Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016
- Nuevo impuesto para Dividendos o Participaciones -

- a. Copia de la Exposición de Motivos de la Ley 1819 de 2016 en la cual se señala cuál fue el propósito que motivó al legislador a gravar nuevamente el impuesto para dividendos y participaciones.
- b. Copia de la Ponencia para Primer en las Comisiones Conjuntas del Congreso de la República de la Ley 1819 de 2016, en las cuales se demuestra que si bien hubo un debate sobre la tarifa especial dividendos o participaciones recibidas por personas naturales no residentes y sociedades y entidades extranjeras, no existió un debate de fondo sobre la tarifa discriminatoria para dividendos o participaciones del 10%, percibidas por personas naturales no residentes.
- c. Copia del informe que la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria le entregó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el cual reconoce expresamente que los dividendos ya pagaron impuestos sobre las utilidades de la empresa, y que por ende, un tratamiento que evitaría un doble gravamen sobre la misma capacidad contributiva sería que los dividendos pudieran tener un descuento tributario.

Este descuento tributario sobre dividendos y participaciones finalmente no fue consagrado en la Ley 1819 de 2016, lo cual es un reconocimiento objetivo de que se reestableció la doble tributación, razón por la cual los artículos 6 y 7 demandados deben ser declarados inconstitucionales.

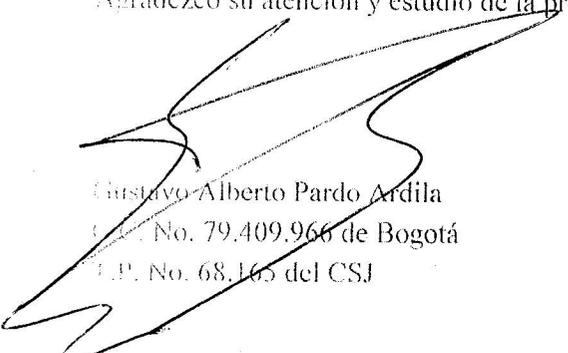
F. ANEXO

Presento como anexo de la presente Acción, copia íntegra de la presente Acción Pública de Inconstitucionalidad contra Acción Pública de Inconstitucionalidad contra los artículos 6 y 7 de la Ley 1819 de 2016 que adicionaron respectivamente los artículos 242 y 245 al Estatuto Tributario Nacional.

G. NOTIFICACIONES

Recibiré notificaciones en la secretaría de la Corte Constitucional o en la oficina ubicada en la siguiente dirección: Carrera 15 No. 88-64, oficina 501, Torre Zimma, de la ciudad de Bogotá D.C. y en las direcciones electrónicas g.pardo@gpya.co, administrativo@gpya.co.

Agradezco su atención y estudio de la presente demanda,



Gustavo Alberto Pardo Ardila
C.C. No. 79.409.966 de Bogotá
C.P. No. 68.165 del CSJ

En total son 71 folios incluido este memorial.