NORMAS DEL ESTATUTO TRIBUTARIO-Se equipara la situación de personas unidas por vínculos de consanguinidad y parentesco civil

(…) considerando que con la redacción actual los artículos demandados se vulnera el derecho a la igualdad, se adoptará el remedio constitucional ya aplicado por la jurisprudencia en casos como el actual, en los que se declara exequible la disposición, pero se condiciona su entendimiento para corregir el tratamiento discriminatorio. En este sentido, cuando en los enunciados demandados se hace referencia al cuarto grado de consanguinidad (en el caso del artículo 23-1 ET) o segundo grado de consanguinidad (en el caso del artículo 372 ET), debe entenderse que también quedan comprendidos los mismos grados del parentesco civil en cada una de las disposiciones.

FAMILIA-Reconocimiento y protección constitucional de los diferentes tipos

DERECHO A LA IGUALDAD-Prohibición de discriminación por razón del origen familiar/PROHIBICION DE DISCRIMINACION FUNDADA EN EL ORIGEN FAMILIAR-Cobija a los distintos modos de descendencia de estos, bien fuera de índole matrimonial, extramatrimonial o adoptiva

JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD-Etapas de su análisis y modalidades del test de igualdad según el grado de intensidad

JUICIO ESTRICTO DE IGUALDAD-Aplicación

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

-Sala Plena-

SENTENCIA C-053 de 2023

Referencia: Expediente D-14875

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 23-1 (parcial) y 372 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989, “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales”.

Demandante:

Juan Manuel López Molina

Magistrado ponente:

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D.C., ocho (08) de marzo de dos mil veintitrés (2023).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. El ciudadano Juan Manuel López Molina, de conformidad con lo previsto en los artículos 40.5, 241.4 y 242 de la Constitución, formuló acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 23-1 (parcial)1 y 372 (parcial)2 del Decreto Ley 624 de 1989 (en adelante "Estatuto Tributario"), alegando la vulneración del Preámbulo y los artículos 13 y 42 de la Constitución Política de Colombia; el artículo 7º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; y, el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

1. Mediante auto del 19 de agosto de 2022, el magistrado sustanciador resolvió (i) admitir la demanda3; (ii) correr traslado del expediente a la procuradora general de la Nación, para que rindiera el concepto a su cargo; (iii) fijar en lista el proceso por el término de 10 días, en orden a permitir la intervención ciudadana; (iv) comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso, al Presidente de la República, y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público; e, (v) invitar a participar en relación con el asunto objeto de controversia a varias entidades, asociaciones y universidades del país4.

1. Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a decidir sobre la demanda de la referencia.

A. TEXTO NORMATIVO DEMANDADO

1. A continuación, se transcriben las disposiciones parcialmente demandadas, de acuerdo con su publicación en el Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989, resaltándose en negrillas y subrayas los apartados objetos de acusación:

«DECRETO 624 DE 1989

(30 de marzo de 1989)

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

en ejercicio de las facultades extraordinarias que le confieren los artículos 90, numeral 5o., de la Ley 75 de 1986 y 41 de la Ley 43 de 1987, y oída la Comisión Asesora de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado,

DECRETA:

[…]

ARTÍCULO 23-1. NO SON CONTRIBUYENTES LOS FONDOS DE CAPITAL PRIVADO, LOS FONDOS DE INVERSIÓN COLECTIVA Y OTROS. <Artículo modificado por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios los fondos de capital privado y los fondos de inversión colectiva, administrados por una entidad autorizada para tal efecto.

La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo constituye un ingreso gravable para la misma y estará sujeta a retención en la fuente.

Los ingresos del fondo de capital privado o de inversión colectiva, previa deducción de los gastos a cargo del mismo y de la contraprestación de la sociedad administradora, se distribuirán entre los suscriptores o partícipes, al mismo título que los haya recibido el fondo de capital privado o de inversión colectiva y en las mismas condiciones tributarias que tendrían si fueran percibidos directamente por el suscriptor o partícipe.

No obstante lo anterior, la realización de las rentas para los beneficiarios o partícipes de un fondo solo se diferirá hasta el momento de la distribución de las utilidades, inclusive en un periodo gravable distinto a aquel en el cual el fondo de capital privado o los fondos de inversión colectiva han devengado contablemente el respectivo ingreso, en los siguientes casos:

1. Cuando las participaciones del Fondo sean negociadas en una bolsa de valores sometida a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, o

2. Cuando el fondo cumpla con los siguientes requisitos:

a) No ser poseído directa o indirectamente, en más de un 50%, por un mismo beneficiario efectivo, o grupo inversionista vinculado económicamente o por miembros de una misma familia hasta un 4° grado de consanguinidad o afinidad, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; y

b) Cuando ninguno de los beneficiarios efectivos del fondo o grupo inversionista vinculado o grupo familiar, de manera individual o conjunta, tenga control o discrecionalidad sobre las distribuciones del mismo.

En los casos en que el propósito principal para la creación del fondo sea el diferimiento de impuestos, como sucede con la estructuración de un fondo con el propósito de realizar una transacción particular de venta de uno o varios activos, las rentas de los partícipes se causarán en el mismo ejercicio en que son percibidas por el fondo, con independencia de que se cumpla con los requisitos señalados en los literales a) y b) anteriores.

PARÁGRAFO 1o. Lo dispuesto en el numeral 2 del inciso 4 de este artículo no aplicará para aquellos fondos que tengan por objeto exclusivo desarrollar nuevos emprendimientos innovadores y recaudar capitales de riesgo para dicho propósito.

Para estos efectos, el valor de la inversión en el fondo tiene que ser inferior a seiscientos mil (600.000) UVT, y no puede existir vinculación económica o familiar entre el desarrollador del nuevo emprendimiento y los inversionistas de capital de riesgo.

PARÁGRAFO 2o. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística. Los anteriores fondos que administran recursos públicos están sujetos a control fiscal.

PARÁGRAFO 3o. Lo dispuesto en el literal b) del numeral segundo del inciso 4 de este artículo no será aplicable al gestor, siempre y cuando no exista vinculación económica entre el gestor y los beneficiarios o inversionistas mayoritarios el fondo de capital privado o de inversión colectiva.

PARÁGRAFO 4o. <Parágrafo derogado por el artículo 65 de la Ley 2155 de 2021>

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los Fondos de Capital Privado y los Fondos de Inversión Colectiva que se encuentren vigentes a 31 de diciembre de 2018, continuarán rigiéndose por lo dispuesto en la Ley 1607 de 2012 y el Decreto 1848 de 2013 hasta el 30 de junio de 2021, fecha a partir de la cual deberán haberse acogido a los requisitos establecidos en los numerales 1 o 2 del inciso 4 de este artículo, según el caso, para mantener el tratamiento allí consagrado. En caso contrario, las utilidades de los fondos a los que se refiere el inciso 4 de este artículo, que conforme a las disposiciones anteriores se hayan causado en el fondo y se encuentren pendientes de causación fiscal por parte de los partícipes, se entenderán causadas en el año gravable 2021, siempre y cuando no se cumplan los supuestos dispuestos en esta norma para su diferimiento.

[…]

ARTÍCULO 372. SOLIDARIDAD DE LOS VINCULADOS ECONÓMICOS POR RETENCIÓN <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 5o.> Efectuada la retención o percepción, el agente es el

único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido salvo en los casos siguientes, en los cuales habrá responsabilidad solidaria:

a) Cuando haya vinculación económica entre retenedor y contribuyente. Para este efecto, existe tal vinculación entre las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas y sus socios o copartícipes. En los demás casos, cuando quien recibe el pago posea el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa retenedora o cuando dicha proporción pertenezca a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad;

b) Cuando el contribuyente no presente a la administración el respectivo comprobante dentro del término indicado al efecto, excepto en los casos en que el agente de retención haya demorado su entrega.»

A. PRETENSIÓN Y CARGOS DE LA DEMANDA

1. En relación con los apartados señalados, el actor señaló que infringen los artículos 13 y 42 de la Constitución Política; el artículo 7º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos; el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; y, el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.

1. En sustento de lo anterior, el promotor de la acción argumentó que los enunciados objeto de acusación contienen “un trato desigual entre iguales por razones de origen familiar que es irrazonable.”

1. Sostuvo que el artículo 23-1 del Estatuto Tributario –en adelante ET– se encarga de regular “(i) la sujeción pasiva de los fondos de capital privado o de inversión colectiva al impuesto de

renta y complementarios, señalando que estos no son contribuyentes del tributo; y (ii) lo relacionado con la causación del hecho generador de la obligación tributaria para los beneficiarios y partícipes del fondo, sometiendo la posibilidad de diferir dicha causación hasta el momento de la distribución de las utilidades, incluso a vigencias fiscales posteriores, para lo cual establece ciertas condiciones." Dentro de tales condiciones –indicó– se exige que el fondo no sea poseído directa o indirectamente en más de un 50% por miembros de una misma familia hasta un cuarto grado de consanguinidad o afinidad que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta, sin contemplar dentro de este supuesto a los sujetos ubicados hasta en un cuarto grado de parentesco civil.5

1. Alegó que el artículo 372 ET, por su parte, regula "la responsabilidad por concepto de retención o percepción del importe tributario, así como los casos especiales donde habrá responsabilidad solidaria." Una de dichas hipótesis en las que surge la responsabilidad solidaria –afirmó– ocurre cuando el 50% o más del patrimonio neto de la empresa retenedora pertenezca a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, sin incluir tampoco el parentesco surgido del vínculo civil.

1. En criterio del demandante, las amplias facultades de que goza el Legislador para configurar las leyes, y en particular aquellas de contenido tributario, no son absolutas y no deben desconocer los fines, principios y valores emanados de la Constitución. Entre tales límites –adujo– se encuentra la igualdad, con su triple dimensión de valor, principio y derecho de conformidad con el artículo 13 superior; en sintonía, "el artículo 7º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, los cuales señalan que todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección por parte de esta." En consecuencia –enfatizó–, la igualdad ha sido reconocida como un límite constitucional que prohíbe diferencias arbitrarias o injustificadas.

1. Agregó que del texto del artículo 13 de la Constitución se desprende que no pueden existir tratos diferenciales fundados en el origen familiar, por lo que este ha sido considerado por la Corte Constitucional como un criterio sospechoso de discriminación, teniendo en cuenta la igualdad de derechos y obligaciones entre descendientes legítimos, extramatrimoniales y adoptivos6. Bajo esa comprensión –resaltó– esta corporación ha modificado la legislación en el entendido de que está prohibida cualquier discriminación por razón de origen familiar.

1. A partir de lo anterior, el actor propuso que la exclusión del parentesco civil en los artículos 23-1 y 372 ET acusados debía examinarse a la luz de un test integrado de igualdad, en orden a evaluar la razonabilidad y proporcionalidad de las medidas allí adoptadas. En ese sentido, indicó que los sujetos en cuestión son susceptibles de comparación –esto es, los familiares con parentesco consanguíneo y los familiares con parentesco civil, dotados unos y otros de los mismos derechos y obligaciones–; que respecto de los mismos, pese a ser equiparables entre sí frente al objeto de regulación, las normas impugnadas otorgan un trato distinto; y, que esa diferenciación carece de justificación constitucional a la luz de un juicio de intensidad estricta, sustentado en "los indicios de un trato irrazonable y desproporcionado". Sobre el particular resaltó en ambos casos:

«(I) La norma acusada representa un trato discriminatorio en razón del origen familiar.

(II) Este trato no cuenta con ningún sustento constitucional o convencional.

(III) El trato desigual no responde a ningún fin constitucionalmente valioso.

(IV) El trato desigual entre iguales desconoce la ratio decidendi de la sentencia C-075 de 2021.»

1. Precisó, en relación con la razonabilidad y proporcionalidad de la medida, que se presentaba un trato discriminatorio injustificado, pues aunque las normas censuradas (i) persiguen un fin constitucional legítimo en el marco de la hacienda pública en general y del sistema tributario en particular; (ii) son adecuadas, en tanto guardan una relación de causalidad con los fines perseguidos; (iii) no es necesario para conseguir tales fines establecer un trato diferencial basado exclusivamente en el origen familiar, de manera que el Legislador optó por la medida que más restringe los principios comprometidos; aunado a que (iv) el sacrificio a los valores, principios y derechos que suponen las disposiciones cuestionadas resulta desproporcionado en sentido estricto, al no traducirse ese trato distinto en ninguna utilidad o aporte en términos de justicia financiera, ni de cara a la finalidad misma de las normas.

1. Con fundamento en lo anterior, el demandante solicitó, por una parte, "(i) [d]eclarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA del artículo 23-1 del Decreto Ley 624 de 1989 en el entendido de que, para efectos de que los beneficiarios y partícipes del fondo puedan diferir la causación del hecho generador de la obligación tributaria de que habla este artículo, el fondo no puede ser poseído directa o indirectamente en más de un 50% por miembros de una misma familia hasta un cuarto grado de parentesco civil, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta" y, por otra, "(ii) [d]eclarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA del artículo 372 del Decreto Ley 624 de 1989 en el entendido de que, cuando el 50% o más del patrimonio neto de la empresa retenedora pertenezca a personas ligadas por parentesco hasta el segundo grado civil, existirá responsabilidad solidaria por concepto de la retención o percepción del importe tributario."

1. A título de pretensión subsidiaria, solicitó "declarar la EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA de las normas acusadas, señalando la debida interpretación constitucional y aplicación que deberá realizarse de las mismas."

A. INTERVENCIONES

1. Durante el trámite se recibieron tres escritos de intervención, uno dentro del término oportuno de fijación en lista7 y dos de manera extemporánea8. En los tres se solicitó declarar la exequibilidad condicionada de las disposiciones acusadas.

Interviniente

Argumentación

Solicitud

Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre

Las normas acusadas contemplan ciertos beneficios relacionados con la causación del impuesto sobre la renta y complementarios con fundamento en el vínculo familiar, particularmente para vínculos consanguíneos o de afinidad, excluyendo el parentesco civil que surge entre adoptivo y adoptante. Esto, en criterio del interviniente, contraviene la jurisprudencia constitucional que ha determinado que no es posible establecer diferencias entre el parentesco consanguíneo y el derivado de la adopción9, y que prohíbe a todas las autoridades introducir tratos discriminatorios por el origen familiar10.

Asimismo, indicó que en el presente asunto debía aplicarse un test integrado de igualdad de intensidad estricta, basado en que los enunciados legales demandados remiten a una clasificación sospechosa por la exclusión injustificada de los beneficios tributarios a las personas con filiación civil. A partir de ello, afirmó que (i) la medida tiene un fin legítimo, imperioso e idóneo ligado a prevenir prácticas de elusión y evasión fiscal11; (ii) la medida es necesaria por cuanto ambos artículos impugnados “busca[n] brindar un equilibrio entre las

ventajas que trae la norma como, por ejemplo, diferir la causación del impuesto y por el otro lado, la posibilidad que haya de cumplir con la obligación mediante retención; sin embargo, las dos situaciones están condicionadas en el evento de los orígenes filiales", lo que puede favorecer prácticas elusivas y evasivas; pero (iii) la medida no es proporcional, en tanto las personas con parentesco de consanguinidad, afinidad y civil son sujetos de los mismos derechos y obligaciones.

Por lo expuesto, el Observatorio de Intervención Ciudadana de la Universidad Libre solicitó a la Corte declarar la exequibilidad condicionada de los preceptos censurados "en el entendido en que las normas también deben aplicarse para las personas que tienen una filiación por vinculo civil, en atención del desarrollo normativo y constitucional que se ha desarrollado luego de la expedición de la norma demandada."

Exequibilidad condicionada

Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia

[Intervención extemporánea]

Expuso que la no inclusión de familiares con lazos de origen civil en las normas demandadas genera un trato desigual con base en el origen familiar y que, por tanto, le asistía razón al demandante.

En cuanto al artículo 23-1 ET, anotó que otorga una prerrogativa en la declaración de renta de personas suscriptoras de un fondo consistente en que los fondos privados pueden prorrogar la obligación tributaria hasta que se haga la repartición de las utilidades devengadas, beneficio del cual, por virtud de la misma norma, están excluidos los propietarios del más del 50% que tengan lazos familiares de consanguinidad o afinidad, mas

no aquellos que tengan vínculos civiles. Respecto del artículo 372 ET, expresó que, en materia de responsabilidad de los agentes retenedores, prevé una responsabilidad solidaria a familiares propietarios con lazos de consanguinidad o afinidad, lo cual no se predica de los familiares con lazos civiles. En ambas normas, entonces, los parientes con relaciones de origen civil ostentan una posición de ventaja frente a aquellos con vínculos consanguíneos y de afinidad.

Agregó que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria que, sin embargo, no es absoluto y debe sujetarse, según la jurisprudencia constitucional12, a los principios de (i) igualdad, (ii) equidad, (iii) progresividad, (iv) justicia, y (v) eficiencia tributaria, conforme al artículo 363 C.P.; y de ahí la necesidad de verificar que el Congreso excedió dicho margen por el trato desigual que otorga al parentesco civil, habida cuenta de que no existe justificación para tal diferenciación según la prohibición constitucional de discriminar por origen familiar13.

Finalmente, en lo atinente a la aplicación del test integrado de igualdad señaló que "la no inclusión del parentesco civil en los artículos 23-1 y 372 no resulta en un trato que afecte negativamente a este grupo de personas, sino que, por el contrario, permite a este grupo de personas, por un lado, diferir la realización de su renta, y, por el otro, caracterizar la obligación de retenedor y contribuyente como conjunta y no solidaria". En ese sentido, no sería procedente un test estricto sustentado en el uso de categorías sospechosas sino un test leve, conforme al cual corresponde valorar que la finalidad y el medio aplicado no se encuentren prohibidos por la Constitución y que el medio elegido para alcanzar dicho fin sea adecuado. Aterrizando al caso –aseveró–, aunque los fines fiscales perseguidos son válidos, el medio escogido resulta discriminatorio y no es adecuado, a la luz de la igualdad de derechos y deberes que proclama el artículo 42 C.P. respecto de los modos de filiación.

Por consiguiente, solicitó a este Tribunal que declare la exequibilidad condicionada de las dos disposiciones acusadas "en el entendido de que ambas disposiciones incluyen a los parientes

con filiación civil.”

Exequibilidad condicionada

Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero –ICDT–

[Intervención extemporánea]

Afirmó que el artículo 23-1 ET “establece que para acceder al diferimiento [del impuesto de renta en el caso de los inversionistas de los fondos de capital privado, fondos de inversión colectiva y otros] no exista control por participación de los miembros de una misma familia, y en tal sentido, extiende el parentesco hasta el 4 grado de consanguinidad o afinidad, sin hacer mención del parentesco civil”. Indicó que la jurisprudencia ha precisado que las normas tributarias son, prima facie, susceptibles de un test integrado de igualdad de intensidad leve, no obstante lo cual en este caso cabe aplicar la intensidad estricta en razón de que se introduce una diferenciación –por omisión– en función del origen familiar, discriminación que se encuentra proscrita por el artículo 13 C.P. y que, por ende, resulta sospechosa “al desatarse únicamente los efectos de la norma frente a las líneas y grados de consanguinidad y no a las mismas líneas o grados por el parentesco civil”. Añadió que, además, conforme a la jurisprudencia constitucional14, el parentesco civil tiene los mismos efectos jurídicos que el parentesco consanguíneo y, en ese sentido, “no se advierte una justificación constitucional válida para dejar por fuera del mismo la hipótesis de control referida, de suerte que dicha omisión legislativa es contraria a la Constitución.”

En relación con el artículo 372 ET, relativo a la responsabilidad solidaria cuando exista vinculación por parentesco en materia de retención en la fuente, el interviniente adujo que no existe justificación constitucional para que la norma aluda únicamente al parentesco hasta segundo grado de consanguinidad o afinidad sin tener en cuenta el parentesco civil, de manera que, también en este caso, el trato diferenciado en razón del origen familiar amerita un test integrado de igualdad de intensidad estricta. Relievó que esta Corte, al examinar

cargos por omisión legislativa relativa respecto de distintas disposiciones legales, ha subrayado que cualquier trato diferenciado con base en el origen familiar está prohibido por la Constitución y que dicha prohibición constituye un límite para el Legislador, por lo cual ha extendido a los familiares con filiación civil los efectos jurídicos previstos para las demás formas de parentesco15.

Aseguró que, en lo concerniente a la omisión legislativa relativa alegada inicialmente por el demandante16, efectivamente se cumplen las condiciones establecidas en la jurisprudencia constitucional para la formulación de este tipo de cargos; resaltó que recientemente esta Corporación extendió los efectos de la omisión legislativa "a no solo a los casos en que se genere una consecuencia negativa a los sujetos no amparados por la norma"17; y, refirió que en estos eventos la constatación de la violación del principio de igualdad lleva a que se pronuncie una sentencia integradora.

A partir de lo anterior, el ICDT señaló que "habida cuenta de que los supuestos de hecho en que se encuentran los sujetos excluidos del contenido normativo son asimilables a aquellos en que se hallan quienes sí fueron incluidos, en tanto, el parentesco civil tiene todos los efectos jurídicos del parentesco consanguíneo y, que no se encuentra razón suficiente para adoptar ese tratamiento diferenciado, se considera que es que procede la declaratoria de exequibilidad condicionada de los artículos 23-1 (parcial) y 372 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989 dado que el legislador incurrió en una omisión legislativa."

Exequibilidad condicionada

A. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

1. La Procuradora General de la Nación solicitó a la Corte declarar la exequibilidad condicionada de las normas demandas mediante la inclusión de los parientes civiles en los

efectos de dichas disposiciones, “bajo el entendido de que deben aplicarse para los parientes civiles en las mismas condiciones establecidas para los familiares por consanguinidad”. En criterio de la jefe del Ministerio Público la demanda está llamada a prosperar, toda vez que las normas censuradas “(i) establecen un trato diferenciado en la regulación tributaria dirigida a racionalizar el régimen de los fondos de capital y la retención en eventos de vinculación económica entre retenedor y contribuyente, el cual (ii) carece de una razón suficiente, en tanto desconoce la prohibición de discriminación por motivos de parentesco establecida en los artículos 13 y 42 de la Carta Política.”

1. A propósito del artículo 23-1 ET, anotó que la norma prevé una medida para evitar el abuso de la figura allí regulada que permite diferir el impuesto sobre la renta, la cual consiste en que no habrá lugar a dicho diferimiento cuando el fondo respectivo sea poseído directa o indirectamente, en más del 50%, por miembros de una misma familia hasta un cuarto grado de consanguinidad o afinidad; al paso que el artículo 372 ET –indicó– contempla las hipótesis en las que se configura las responsabilidad solidaria por la vinculación económica entre retenedor y contribuyente, previendo unas condiciones ligadas al parentesco hasta por segundo grado de consanguinidad o afinidad con miras a prevenir inconsistencias y afectaciones a la administración en materia de retención en la fuente.

1. Afirmó que la exclusión del parentesco civil de las normas reprochadas implica que estos, en contraste con los familiares por consanguinidad o afinidad, pueden diferir la realización de su renta y caracterizar la obligación de retenedor y contribuyente como conjunta (en vez de solidaria), de suerte que las medidas de racionalización recogidas en los artículos a que se alude no les son aplicables y, en esa medida, se facilitan eventuales abusos.

1. Resaltó que el trato diferenciado contenido en las mencionadas normas carece de razón suficiente y se fundamenta en un criterio sospechoso de discriminación, en contravía de la prohibición consagrada en el artículo 13 C.P. que impide discriminar por razones de origen familiar, así como del mandato de igualdad de derechos y deberes para las diferentes formas

de filiación derivado del artículo 42 C.P..

1. Manifestó que, en concordancia con lo anterior, la Corte Constitucional ha recalcado que el parentesco civil ha de tener los mismos efectos que el consanguíneo18; que el Legislador debe procurar que los efectos de las medidas que adopte se proyecten de forma idéntica entre los tipos de parentesco19; que no cuenta con justificación objetiva y razonable en el orden jurídico la exclusión de los parientes con vínculo civil de los efectos previstos para el vínculo consanguíneo20; que el remedio constitucional para el trato discriminatorio en estos casos consiste en declarar exequible la norma acusada bajo el entendido de que comprende a los familiares con parentesco civil21.

1. Concluyó que, de acuerdo con el precedente constitucional, esa Vista Fiscal comparte la posición de los intervinientes en cuanto a que las normas objeto de reproche establecen un criterio de distinción con base en el origen familiar que genera un trato desigual entre las personas con parentesco civil y aquellos parientes consanguíneos y afines, y que el Legislador al omitir la inclusión de los parientes civiles y otorgar, por esa vía, un beneficio a un grupo de personas basado en el origen familiar, extralimitó su margen de configuración y desconoció el mandato de igualdad sin importar el tipo de filiación.

I. CONSIDERACIONES

A. COMPETENCIA

1. La Corte Constitucional es competente para resolver la controversia planteada según lo dispuesto por el artículo 241.4 del texto superior, en cuanto se trata de una acción promovida por un ciudadano en contra de una disposición de rango legal, que se ajusta en su expedición a la atribución consagrada en el numeral 2° del artículo 150 de la Constitución.

A. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO Y ESTRUCTURA DE LA DECISIÓN

1. Conforme al cargo propuesto por el demandante, en esta ocasión le corresponde a la Corte resolver los siguientes problemas jurídicos:

i. ¿La redacción del artículo 23-1 del Estatuto Tributario vulnera los derechos a la igualdad y a la familia, consagrados en los artículos 13 y 42 de la Constitución, al disponer que la realización de las rentas para los beneficiarios o partícipes de un fondo solo se diferirá hasta el momento de la distribución de las utilidades cuando el fondo no sea poseído directa o indirectamente en más de un 50% por miembros de una misma familia hasta un cuarto grado de consanguinidad o afinidad, dejando por fuera del alcance de la norma a miembros de la familia en el correspondiente grado de parentesco civil?

i. ¿La redacción del artículo 372 del Estatuto Tributario22 vulnera los derechos a la igualdad y a la familia, consagrados en los artículos 13 y 42 de la Constitución, al indicar que cuando el 50% o más del patrimonio neto de una empresa retenedora pertenezca a personas ligadas hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad existe responsabilidad solidaria por concepto de retención o percepción del importe tributario, sin hacer referencia a idénticos efectos jurídicos para miembros de la familia en el correspondiente grado de parentesco civil?

1. Con el fin de abordar la definición del citado problema jurídico, la Sala Plena se referirá (i) al alcance del cargo, y (ii) a la prohibición de discriminación por razones de origen familiar. Finalmente, y con sustento en lo anterior, (iii) se procederá al examen concreto de la norma demandada.

A. ALCANCE DEL CARGO

1. La acción pública que suscita esta sentencia se encamina a cuestionar dos normas tributarias por la posible infracción a reglas y principios constitucionales relacionados a la discriminación por origen familiar, afincados tanto sobre el artículo 13 de la Constitución, que se refiere al derecho a la igualdad, como sobre el artículo 42, cuyos contenidos tienen que ver con la constitución de la familia tanto por vínculos naturales como jurídicos y al tratamiento igualitario de los hijos, “sean estos habidos en el matrimonio o fuera de él, adoptados o procreados naturalmente o con asistencia científica”.

1. Teniendo esto en cuenta, resulta importante aclarar que, aunque las disposiciones demandadas se insertan en una normativa tributaria, el centro de la demanda no se ubica en la posible infracción de normas constitucionales relacionadas con el poder impositivo del Estado. En efecto, las disposiciones demandadas no consagran obligaciones sustanciales (ya que no definen los elementos de un impuesto), ni tampoco establecen un beneficio en materia tributaria; y, por otro lado, estas disposiciones tampoco prevén sanciones, pues a través de las mismas no se determinan las consecuencias del incumplimiento de una obligación.

1. En el artículo 23-1 ET, el propósito de la disposición demandada es definir las condiciones para establecer el diferimiento del impuesto sobre la renta por las utilidades percibidas mediante vehículos de inversión como los fondos privados y los fondos de inversión colectiva, mientras en el caso del artículo 372 ET se determina la solidaridad en la retención en la fuente, dos asuntos que se refieren esencialmente al ámbito de la administración de los tributos.

1. Por el contrario, la demanda cuestiona la compatibilidad de las disposiciones acusadas con el principio a la igualdad, así como el tratamiento diferenciado, más que un mecanismo o carga asociados a un gravamen. En este sentido, aunque las normas censuradas regulan el diferimiento en la realización de rentas para los fondos de capital privado y los fondos de inversión colectiva, así como también la responsabilidad solidaria en las retenciones en la fuente para vinculados económicos, el cargo planteado no pretende contrastar su impacto tributario con la Constitución, sino determinar si el tratamiento diferente que dispensarían a las familias y sus miembros resulta compatible con el principio de igualdad que orienta a la Carta Política.

1. Así, en esta oportunidad no serán parámetro de control los principios del sistema tributario de los que se habla en los artículos 95.9, 338 o 363 de la Carta Política23, sino disposiciones concreta y específicamente relacionadas con la igualdad y las familias, los artículos 13 y 42, que en conjunto señalan un mandato superior de tratamiento equivalente, sin distinciones por su origen, forma de configuración o modalidad de integración de la familia.

1. Sobre el principio de igualdad conviene resaltar que el demandante también hizo alusión al artículo 7º de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, el artículo 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, los cuales señalan que todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho, sin discriminación, a igual protección por parte de esta. A pesar de ello, se abstuvo de relacionar dentro de las normas constitucionales infringidas el artículo 93, a través del cual dichas disposiciones se integran en el orden interno y podrían ser consideradas, en sí mismas, parámetro en el control de constitucionalidad. A pesar de la omisión del demandante en esta materia, conviene resaltar que, en materia de igualdad, la referencia al artículo 13 constitucional como disposición constitucional vulnerada implica que los contenidos desarrollados por las mencionadas disposiciones del derecho internacional ya están siendo considerados en la censura y en el análisis de constitucionalidad, debido al mayor alcance de la cláusula de igualdad de nuestra carta política. Así, a pesar de que se tomen como disposiciones presuntamente vulneradas únicamente los artículos 13 y 42

superiores, el análisis cubrirá de manera suficiente y completa el panorama de igualdad como principio y derecho, considerados desconocidos por las disposiciones demandadas.

A. LA PROHIBICIÓN DE DISCRIMINACIÓN POR RAZONES DE ORIGEN FAMILIAR. Reiteración de jurisprudencia24

1. La Constitución Política señala que la familia es la institución básica y el núcleo fundamental de la sociedad, por lo que el Estado debe garantizar su protección integral (CP art. 5 y 42)25. En línea con lo anterior, el artículo 13 Superior establece que "todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de (…) origen (…) familiar". El anterior mandato se ve complementado por el artículo 42 ibidem, en el que se dispone que "los hijos habidos en el matrimonio o fuera de él, adoptados o procreados naturalmente o con asistencia científica, tienen iguales derechos y deberes".

1. La Corte ha entendido la familia en un sentido amplio y pluralista, y, por tanto, reconoce que pueden tener distintos orígenes, exhibir particularidades o adquirir tipologías diversas, que dan cuenta de que la forma para conformarla no es una sola26. En ese sentido, se advierte que la familia no solo se deriva del matrimonio27, de las uniones maritales de hecho28 o de la adopción29, sino que también puede conformarse por vínculos de crianza30, adquirir una modalidad monoparental31, homoparental32, extensa33, ensamblada34 o unipersonal35. Por lo tanto, en la normatividad colombiana se reconocen distintos tipos de parentesco. Al respecto, se reconoce que el parentesco, que es la relación o conexión que existe entre familiares o parientes, tiene distintas clases: por consanguinidad, por afinidad, o vínculo civil. Como contexto para el análisis que se hará a continuación, se recuerda que i) el parentesco por consanguinidad es aquel que se forma por lazos de sangre -por un vínculo

biológico- (artículo 35 del Código Civil); ii) el parentesco por afinidad es el que se forma mediante matrimonio, es decir, hace referencia a la relación que tiene un cónyuge con los parientes o familiares de su marido o mujer; y, ii) el parentesco civil, es el vínculo familiar la que surge en virtud de la adopción, que, como establece el Código de Infancia y Adolescencia, "se extiende en todas las líneas y grados a los consanguíneos, adoptivos o afines de estos."36

1. Teniendo esta variedad en cuenta, se ha declarado, con carácter general, que la familia "es una comunidad de personas en la que se acreditan lazos de solidaridad, amor, respeto mutuo y unidad de vida común construida por la relación de pareja, la existencia de vínculos filiales o la decisión libre de conformar esa unidad (…). Por lo tanto, esta corporación ha señalado que las diferentes modalidades de familia son acreedoras del mismo tratamiento jurídico por parte del Estado"37.

1. Como consecuencia de lo anterior, la jurisprudencia ha recalcado que cualquier trato diferenciado injustificado, que recurra como criterio de distinción al origen familiar, está expresamente prohibido por la Constitución. Por tal motivo, "no es posible predicar efectos civiles disímiles para el parentesco consanguíneo y el parentesco civil, ya que por mandato constitucional todos los hijos, sin importar cuál sea el origen de su parentesco, gozan de los mismos derechos y están sometidos a los mismos deberes y obligaciones"38.

1. A partir de la regla citada en el numeral anterior, esta Corporación ha modulado el alcance de varias disposiciones legales, con el fin de evitar tratos discriminatorios fundados en el origen familiar, "en especial, para superar la omisión del Legislador de incluir el parentesco civil en determinadas normas en las mismas condiciones en que se contempla (…) [para] los vínculos por consanguinidad"39.

1. Así, en la sentencia C-600 de 2011, la Corte conoció de una demanda presentada, entre

otras, contra los numerales 7° y 8° del artículo 150 Código de Procedimiento Civil, en los que se consagraba como causales de recusación la formulación de denuncias penales contra las partes, sus representantes o apoderados por parte del juez, su cónyuge o sus parientes "en primer grado de consanguinidad", o viceversa. En particular, se alegaba que se omitía dar el mismo trato a los vínculos por consanguinidad respecto de las relaciones familiares originadas por la adopción. Para la Corte, el precepto acusado no tenía "una finalidad constitucionalmente imperiosa o importante que lleva[ara] a sugerir que se requiera introducir tal trato diferente (…) entre parientes de consanguinidad o por grado civil", por lo que la falta de justificación, aunado a la circunstancia de que la situación comparada comprometía de "forma similar la neutralidad e independencia" del juez, conducían a la necesidad de adoptar un fallo aditivo, en el sentido de declarar la exequibilidad condicionada de los numerales demandados, en el entendido de que incluían también a los parientes en el grado primero civil (hijo e hija adoptivos y padre o madre adoptantes).

1. Paralelamente, en la sentencia C-892 de 2012, esta Sala examinó una demanda contra el artículo 1° de la Ley 1280 de 2009, que cuestionaba que la disposición resultaba discriminatoria en tanto reconocía la licencia de luto en el segundo grado de parentesco de consanguíneos, mientras que solo la reconocía en el primer grado para los parientes civiles (familia adoptiva e hijos de crianza)40. La Corte aplicó en aquella oportunidad el juicio estricto de igualdad41 y concluyó que la diferencia de trato carecía de justificación, por lo que la exclusión demandada tornaba al precepto acusado "en discriminatorio y violatorio del principio constitucional derivado de los artículos [5°, 13 y 42] de la Constitución que prohíbe la discriminación en razón de la filiación". Por ende, declaró la exequibilidad condicionada del precepto demandado, en el entendido de que también incluye a los parientes del trabajador en el segundo grado civil.

1. Posteriormente, en la sentencia C-911 de 2013, se estudió una demanda que cuestionaba el artículo 2° (parcial) de la Ley 1592 de 2012, en tanto la norma reconocía como víctimas a los familiares en primer grado de consanguinidad de los miembros de la Fuerza Pública fallecidos por motivo de actos delictivos ejecutados por miembros de grupos armados al

margen de la ley, pero excluía a los familiares en primer grado civil al omitir mencionarlos. La Corte estableció que existía una falta de justificación en el trato diferenciado y señaló que la exclusión resultaba "(…) incompatible con los preceptos superiores señalados, que consagran la igualdad familiar y la prohibición de discriminación por motivos de origen familiar, [al establecer] consecuencias jurídicas distintas para dos sujetos que están en la misma posición relevante: los familiares en primer grado de consanguinidad y los familiares en primer grado civil". En consecuencia, declaró la exequibilidad condicionada de la norma sometida a control, en el entendido de que también se tendrán como víctimas a los familiares en el primer grado civil.

1. Luego, en la sentencia C-110 de 2018, esta corporación estudió una demanda que alegaba la existencia de una omisión legislativa relativa en el artículo 32 de la Ley 1306 de 2009, puesto que excluía a las personas con parentesco civil del listado de familiares legitimados para solicitar la imposición de una medida de inhabilitación dirigida a salvaguardar el patrimonio de quienes padecían deficiencias de comportamiento, prodigalidad o inmadurez negocial. La Corte resaltó que el carácter de hijo matrimonial, extramatrimonial y adoptivo "no genera ningún tipo de diferenciación en el trato que las autoridades y los particulares le deben a cualquiera de los tres, pues lo contrario implica claramente un trato discriminatorio en razón del origen familiar", por lo cual desvirtuó la existencia de "una justificación objetiva y razonable" que pudiese explicar la exclusión de los familiares con vínculo de parentesco civil de los efectos de la norma acusada. Por lo anterior, resolvió declarar su exequibilidad, "bajo el entendido que comprenden también a los familiares con parentesco civil extendido hasta el tercer grado".

1. En la sentencia C-296 de 2019, esta Sala estudió una demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 6 de la Ley 1306 de 2009 por considerar que esta, al definir que la protección del sujeto con discapacidad mental debe ejercerse prefiriendo "los parientes consanguíneos a los civiles", instituía una diferenciación entre los parientes consanguíneos y los civiles, establecía una discriminación por origen familiar y, por lo tanto, desconocía el principio de igualdad. La Corte reiteró que "el parentesco civil, que surge de la adopción,

tiene los mismos efectos que el consanguíneo” y que “toda norma que conceda alguna preferencia o prerrogativa en razón de la naturaleza de la filiación es, en principio, contraria a la Constitución”. En esta oportunidad, a fin de eliminar la preferencia, se decidió declarar inexequible la expresión demandada, contenida en el literal b) del artículo 6° de la Ley 1306 de 2009.

1. Posteriormente, en la sentencia C-075 de 2021, la Corte estudió la constitucionalidad del numeral 6° del artículo 52 de la Ley 1709 de 2014, con ocasión de una demanda que alegaba que la norma había incurrido en una omisión legislativa relativa, en tanto facultaba a los parientes dentro del segundo grado de consanguinidad y primero de afinidad de las personas privadas de la libertad para solicitar su traslado penitenciario, pero excluía de dicha prerrogativa a los familiares con parentesco civil. Esta corporación señaló que los familiares con filiación civil tienen los mismos derechos y obligaciones que los familiares por consanguinidad y, en consecuencia, “las normas deben otorgarles un igual trato, es decir, al permitirse, ordenarse o prohibirse algo se debe procurar que los efectos respectivos se proyecten de forma idéntica frente a los dos tipos de parentesco referidos en relación con sus líneas y grados”. A partir de lo anterior, la Corte reiteró la prohibición de discriminación por razón del origen familiar, acreditó la configuración de la omisión legislativa relativa y declaró la exequibilidad condicionada de la norma legal demandada, en el entendido de que aquella también comprende a los familiares de los reclusos dentro del segundo grado de parentesco civil.

1. En la sentencia C-156 de 2022, la Corte estudió una demanda que alegaba la existencia de una omisión legislativa relativa en el artículo 1° (parcial) de la Ley 1893 de 2018, por cuanto establecía una causal de indignidad sucesoral frente a los parientes consanguíneos hasta el sexto grado inclusive, dejando de lado a los parientes civiles. Este tribunal resaltó que, a pesar de las particularidades propias de los tipos de parentesco, “la Constitución, la legislación civil contemporánea y la jurisprudencia constitucional han sido enfáticas en proscribir cualquier trato discriminatorio entre parientes consanguíneos y civiles”. Como consecuencia del examen de fondo, se resaltó que el Legislador había omitido “el deber de

dar el mismo trato a los familiares consanguíneos y a los civiles en lo que respecta a sus deberes y obligaciones" y precisó que el Congreso "está llamado a reforzar la igualdad que debe imperar en las relaciones familiares, la cual, por disposición constitucional, debe transmitirse de generación en generación". Indicó que la exclusión de los parientes civiles de los efectos de la norma demandada carecía de una razón suficiente, si se tenía en cuenta que, entre otras cosas que "(…) estos familiares también tienen vocación hereditaria y deben tener a su cargo las mismas obligaciones y deberes que los parientes consanguíneos". Por este motivo, resolvió declarar la exequibilidad de la norma demandada, bajo el entendido de que también comprende a los parientes civiles hasta el sexto grado inclusive. Esta sentencia es de especial relevancia para el caso sub examiné ya que la norma demandada que suscitó el debate constitucional, a diferencia de la mayoría de las normas previamente estudiadas por la Corte en el marco de un trato diferenciado por razón de origen familiar, en vez de asignar un derecho en cabeza de una de las formas de familia, pretendía expandir el alcance de una obligación que podría implicar la indignidad sucesoral. Así las cosas, en este caso el remedio constitucional no conllevó a la asignación de un beneficio, sino a la adición de una carga para los familiares con vínculo civil.

1. Por último, en la reciente sentencia C-416 de 2022, la Corte Constitucional analizó una demanda que sostenía que el numeral 12 del artículo 1068 del Código Civil incurría en una omisión legislativa relativa por desconocer los artículos 5, 13 y 42 de la Constitución. El examen de constitucionalidad se adelantó con base en un cargo que sostenía que dicha norma excluía de la inhabilidad para ser testigos en un testamento solemne a los familiares con parentesco civil, mientras que la establecía para quienes ostentaban un parentesco por consanguinidad (dentro del tercer grado) y por afinidad (dentro del segundo grado) con el otorgante o el funcionario público que autorizara el testamento. La Corte reiteró "la prohibición constitucional de incurrir en discriminación por razón del origen familiar (CP art. 5, 13 y 42) y la jurisprudencia constitucional respecto del reconocimiento de los distintos tipos de familia, siendo uno de ellos el derivado de la adopción, y de la imposibilidad de predicar efectos civiles disímiles entre el parentesco consanguíneo y el parentesco civil". Asimismo, advirtió que la diferencia de trato contemplada en la norma demandada carecía de un principio de razón suficiente y decidió adoptar un fallo aditivo, en el sentido de declarar exequible el texto legal acusado, bajo el entendido de que la inhabilidad para ser testigos en

un testamento solemne también comprende a los ascendientes, descendientes y parientes dentro del tercer grado civil del otorgante o del funcionario público que autorice el testamento.

A. SOLUCIÓN CASO CONCRETO. PROCEDE LA CORTE CONSTITUCIONAL A CONDICIONAR EL ALCANCE DE LAS NORMAS DEMANDADAS, CON EL FIN DE EQUIPARAR LA SITUACIÓN DE PERSONSAS UNIDAS POR VÍNCULOS DE CONSANGUINIDAD Y VÍNCULOS CIVILES

1. El ciudadano Juan Manuel López Molina considera que el literal a) del numeral 2 del artículo 23-1 y el literal a) del artículo 372 del ET infringen los artículos 13 y 43 de la Constitución, en tanto contienen un “trato desigual entre iguales por razones de origen familiar que es irrazonable”.

1. Como remedio constitucional, el actor solicita que este tribunal declare la exequibilidad condicionada del artículo 23-1 ET, bajo el entendido de que “para efectos de que los beneficiarios y partícipes del fondo puedan diferir la causación del hecho generador de la obligación tributaria de que habla este artículo, el fondo no puede ser poseído directa o indirectamente en más de un 50% por miembros de una misma familia hasta un cuarto grado de parentesco civil, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta” y que se declare la exequibilidad condicionada de del artículo 372 ET en el entendido de que “cuando el 50% o más del patrimonio neto de la empresa retenedora pertenezca a personas ligadas por parentesco hasta el segundo grado civil, existirá responsabilidad solidaria por concepto de la retención o percepción del importe tributario”.

1. Para cumplir dicho propósito, el actor propuso que la exclusión del parentesco civil en los artículos 23-1 y 372 ET acusados debía examinarse a la luz de un test integrado de igualdad, para evaluar la razonabilidad y proporcionalidad de las medidas allí adoptadas.

1. Respecto de la demanda aquí analizada, la Sala Plena de la Corte Constitucional encuentra que las normas objeto de estudio desconocen la prohibición constitucional de incurrir en discriminación por razón del origen familiar (CP 13 y 42), esto de acuerdo con las reglas jurisprudenciales que fueron expuestas y desarrolladas de manera reiterada, entre otras, en las sentencias C-416 de 2022, C-156 de 2022, C-075 de 2021, y C-296 de 2019 (ver supra, sección II.D). En efecto, se mostrará a continuación que los artículos 23-1 y 372 del ET generan efectos disímiles entre familias vinculadas por parentesco consanguíneo y parentesco civil, vulnerando los derechos a la igualdad y a la familia lo que conducirá a la Corte a declarar la exequibilidad condicionada de dichas disposiciones, a fin de que equiparar sus efectos jurídicos disímiles.

1. Ahora bien, en consideración a que se propone un cargo por violación de la igualdad y teniendo en cuenta la jurisprudencia de esta Corporación en esta materia42, se empleará el juicio integrado de igualdad como herramienta metodológica para llevar a cabo el análisis de constitucionalidad en este caso concreto. Este juicio, también llamado el test de igualdad, regularmente está integrado por tres etapas de análisis. Primero, se debe establecer si los supuestos de hecho siendo contrastados son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza43, etapa que se denomina el tertium comparationis. Luego, se debe verificar que entre los sujetos exista un trato asimétrico, de desigual entre iguales o igual entre desiguales. Finalmente, se debe determinar si la diferencia está constitucionalmente justificada, siendo esto que los sujetos analizados en el juicio de igualdad ameritan un trato diferenciado en atención a mandatos de la Constitución Política, analizando i) el fin buscado por la medida, ii) el medio empleado y iii) la relación entre el medio y el fin.

1. Al respecto, existen tres grados de intensidad o escrutinio distintos en el juicio de igualdad: leve, intermedio o estricto. En virtud de los diferentes elementos del caso bajo estudio, se define el nivel de escrutinio aplicable al juicio de igualdad correspondiente.

1. Por regla general, en virtud de la presunción de constitucionalidad que prima facie ostentan las normas expedidas por el Legislador, la intención de maximizar la separación de poderes y garantizar en la mayor medida posible el principio democrático, el escrutinio que debe ser utilizado es el leve. Este test se limita “a verificar que la actividad legislativa sea ejercida dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas”44. En ese sentido, en este nivel de escrutinio se examina que “la medida que trae un trato diferente sea potencialmente adecuada para alcanzar una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente.”45

1. Se eleva el escrutinio a un test intermedio46 “1) cuando la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental, o 2) cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia”47. Asimismo, se aplica en los casos en que existen normas basadas en criterios sospechosos, pero con el fin de favorecer a grupos históricamente discriminados. Se trata de casos en los que se establecen acciones afirmativas, tales como las medidas que utilizan un criterio de género o raza para promover el acceso de la mujer a la política o de las minorías étnicas a la educación superior”48. Al respecto, como en el caso del test intermedio no se promueve una diferenciación, sino que se intenta reducir la brecha entre dos o más comunidades, se considera un trato legítimo, pues es efectivamente conducente para obtener una finalidad constitucionalmente importante. En este escrutinio se analiza la proporcionalidad en sentido estricto de la medida, el cual hace referencia al análisis de si el principio satisfecho con el logro del fin buscado no sacrifica principios constitucionales más importantes.

1. El juicio estricto, como la más significativa excepción a la regla, tiene aplicación “a hipótesis en las que la misma Constitución señala mandatos específicos de igualdad, lo que se traduce en una menor libertad de configuración del Legislador y, por consiguiente, en un juicio de constitucionalidad más riguroso”.

“el fin que busca la medida analizada debe ser no sólo legítimo e importante sino imperioso, no basta que el medio sea adecuado y efectivamente conducente, sino que debe ser necesario, es decir, no puede ser reemplazado por un medio alternativo menos lesivo. Finalmente, este es el único de los juicios en el que necesariamente debe adelantarse el análisis de proporcionalidad en sentido estricto, por lo tanto, requiere que los beneficios de adoptar la medida sean claramente superiores a la afectación que ella implica sobre otros principios y valores constitucionales”49.

1. En consideración a lo anterior, procede la Corte a adelantar el juicio de igualdad a los fragmentos demandados de los artículos 23-1 y 372 del ET.

Test integrado de igualdad

1. Frente a la primera etapa, la verificación del tertium comparationis, cabe resaltar que los supuestos de hecho sujetos a comparación son susceptibles de contraste, al referirse a sujetos de la misma naturaleza. En efecto, el elemento que conlleva la alegada vulneración del derecho a la igualdad, el “diferenciador” de las normas demandadas, contrasta dos tipos de parentesco, el consanguíneo y el civil, dándoles a cada uno tratamiento distinto. Ahora bien, desde el criterio del parentesco, tanto el derivado de la consanguinidad como el originado en lo civil deben ser tratados de manera idéntica, pues tienen unas mismas condiciones y atributos jurídicos y, por lo mismo, resultan susceptibles de contrastación. En este punto resulta importante recordar el artículo 64.2 del Código de Infancia y la Adolescencia que indica que “la adopción establece parentesco civil entre el adoptivo y el adoptante, que se extiende en todas las líneas y grados a los consanguíneos, adoptivos o afines de estos” (subrayas fuera del texto original), idea que refuerza la identidad antes expuesta al estudiar la jurisprudencia en esta materia (ver supra, sección II.D).

1. En segundo lugar, los fragmentos demandados generan un trato desigual entre sujetos que, como se establece en los artículos 13 y 42 de la Constitución, han de ser considerados como iguales. En ese sentido, el hecho de que (i) un fondo de inversión colectiva o fondo de capital privado establezca límites para el diferimiento de la causación de ingresos para sus partícipes cuando este es poseído en más de un 50% por parientes hasta del cuarto grado de consanguinidad, pero no para parientes dentro del mismo grado de parentesco civil, y que (ii) exista responsabilidad solidaria por concepto de retención cuando la empresa retenedora pertenezca a personas ligadas por parentesco hasta por el segundo grado de consanguinidad, pero no civil, generan un tratamiento diverso que desconoce que los parientes consanguíneos y civiles deberían estar en un plano de igualdad. Por ello, estas normas generan unos tratos diferenciados que permiten que en aspectos tributarios no sea lo mismo tener un parentesco por vínculos biológicos, a tenerlos por vínculos legales, evidenciando un tratamiento desigual entre iguales.

1. Ahora, en cuanto a la tercera etapa del análisis, para verificar si la diferencia está constitucionalmente justificada, es menester establecer el nivel de escrutinio aplicable al juicio de igualdad del caso concreto. Dado que los fragmentos demandados generan distinciones por origen familiar -entre parientes consanguíneos y civiles-, se está ante un criterio sospechoso de discriminación explícitamente señalado en el artículo 13 de la Constitución que no pretende reducir la brecha entre dos o más comunidades, por lo cual la Sala considera necesario adelantar un juicio de intensidad estricta.

1. En ese orden de ideas, le corresponde a la Corte verificar las finalidades que las normas demandadas pretenden alcanzar y analizar si, además de ser legítimas e importantes, las medidas resultan necesarias. En primer lugar, la redacción del artículo 23-1 ET, en lo relevante para este caso, refiere a la posibilidad de que la realización de las rentas para los beneficiarios o partícipes de los fondos de capital privado y los fondos de inversión colectiva (administrados por una entidad autorizada) se difieran hasta el momento de la distribución de utilidades –incluso a periodos gravable distintos a aquel en el cual se devengó contablemente el ingreso por los fondos-. Para acceder a este beneficio, la norma establece

algunos requisitos, dentro de los cuales el censurado exige que la posesión directa o indirecta de los fondos no esté en cabeza de “miembros de una misma familia hasta un 4 grado de consanguinidad o afinidad”, pero no menciona en forma alguna a miembros de la familia constituida por vínculos civiles. Al respecto, el aparte demandado de la norma establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 23-1. NO SON CONTRIBUYENTES LOS FONDOS DE CAPITAL PRIVADO, LOS FONDOS DE INVERSIÓN COLECTIVA Y OTROS.

(…) la realización de las rentas para los beneficiarios o partícipes de un fondo solo se diferirá hasta el momento de la distribución de las utilidades (…) en los siguientes casos:

2. Cuando el fondo cumpla con los siguientes requisitos:

a) No ser poseído directa o indirectamente, en más de un 50%, por un mismo beneficiario efectivo, o grupo inversionista vinculado económicamente o por miembros de una misma familia hasta un 4 grado de consanguinidad o afinidad, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; (…)”.

1. De manera similar, en el artículo 372 ET, la finalidad de la medida diferenciadora es fijar quienes se consideran “vinculados económicos” para efectos de la responsabilidad solidaria en retención, de manera que únicamente los parientes en el segundo grado de consanguinidad o afinidad tendrán dicha carga. De manera igual a la norma anterior, se guarda silencio sobre el parentesco civil. Así, se determina un orden escalonado únicamente entre los familiares por consanguinidad o afinidad, en cuestiones de responsabilidad solidaria en retención. Particularmente, el aparte demandado establece que:

“ARTÍCULO 372. SOLIDARIDAD DE LOS VINCULADOS ECONÓMICOS POR RETENCIÓN <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 5o.> Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco por el importe retenido o percibido salvo en los casos siguientes, en los cuales habrá responsabilidad solidaria:

a) Cuando haya vinculación económica entre retenedor y contribuyente. Para este efecto, existe tal vinculación entre las sociedades de responsabilidad limitada y asimiladas y sus socios o copartícipes. En los demás casos, cuando quien recibe el pago posea el cincuenta por ciento (50%) o más del patrimonio neto de la empresa retenedora o cuando dicha proporción pertenezca a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad”.

1. Si bien el objetivo general de los artículos antes referidos consiste en (i) desincentivar el uso estratégico y ventajoso de mecanismos tributarios que conllevan beneficios, por parte de personas vinculadas mediante relaciones familiares, y (ii) evitar socavar la efectividad de mecanismos de recaudo como la retención, por su uso estratégico por vinculados por lazos familiares, las normas específicamente demandadas y sujetas a análisis constitucional no tienen su foco en la eficiencia tributaria, sino que se limitan a establecer una medida diferenciadora entre los familiares consanguíneos y los familiares con parentesco civil que estas normas contienen.

1. Teniendo lo anterior en cuenta, el único fin que se identifica de las medidas bajo estudio es crear una diferenciación de efectos jurídicos en las normas administrativas-tributarias, que surgirá entre familiares consanguíneos –a los que alude expresamente la norma- y familiares con vínculos civiles –que no son cobijados por la limitación-. En ese sentido, y en consideración de que el artículo 13 de la Constitución establece que las personas nacen libres e iguales ante la ley y reciben el mismo trato de las autoridades sin ninguna discriminación por cuestión de origen familiar, por lo cual, es dado concluir que el fin buscado por la medida es inconstitucional.

1. Por otro lado, no se reconoce algún tipo de justificación constitucional de la distinción censurada. Aparece, entonces, que la distinción introducida por el Legislador en esta oportunidad se tiene como fin en sí misma, buscando simplemente la diferenciación entre tipos de familia sin un criterio o base orientadora. En efecto, no se reconoce una finalidad, imperiosa, urgente o inaplazable de dispensar un tratamiento distinto a la familia civil que a la consanguínea, y no se aprecia ningún propósito -ni tributario ni de ninguna otra índole-, que justifique la decisión legislativa plasmada en las normas demandadas. Ahora bien, si en gracia de discusión se admitiera que los tratamientos diferentes tienen una finalidad asociada a la realización del principio de eficiencia tributaria, tratar de manera distinta a los vinculados por lazos consanguíneos frente a aquellos que constituyen familia por lazos civiles resultaría completamente injustificado y contradictorio. Así, la eficacia del recaudo mediante la retención y la optimización de los beneficios tributarios asociados a los fondos de capital privado y los fondos de inversión colectiva solo se vería comprometida al mantener el tratamiento diferente resultante de las normas demandadas.

1. En refuerzo de lo anterior, el medio de diferenciación -consistente en imponer cargas o restricciones únicamente para el parentesco consanguíneo o por afinidad-, excluyendo a la familia establecida por vínculos civiles, no se presenta idóneo para realizar algún fin constitucionalmente admisible. Es evidente la falta de idoneidad de la diferenciación para la realización de cualesquiera propósitos asociados al escenario tributario, pues la distinción injustificada en nada contribuye a optimizar beneficios o evitar la elusión en los recaudos. Por el contrario, prescindir de la familia civil en las normas analizadas permitiría que escenarios de abuso de los beneficios y deterioro de los mecanismos de recaudo por virtud de la vinculación familiar tengan lugar. En este sentido, la distinción en el tratamiento no se encamina a realizar alguna finalidad constitucional, incumpliéndose también el segundo requisito del test aplicado.

1. Es importante destacar que, ya que el parentesco civil se extiende en todas las líneas y grados a los consanguíneos, adoptivos o afines de estos, cualquier disposición que pretenda que los parientes civiles sean sujetos a diferenciaciones en virtud de su origen familiar

resultará contraria a la Constitución. Así, en una interpretación conjunta de sus artículos 13 y 42, la Carta Política enarbola un criterio de igualdad estricta entre los diversos tipos de familia, que protege nuestro orden jurídico de manera equivalente, tratamiento igualitario que se extiende a sus respectivos integrantes50. Expresión concreta de esta igualdad primordial se encuentra en el artículo 13 de la Constitución, que señala con toda claridad y contundencia que todas las personas nacen iguales y que gozan de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin discriminación por razones de su origen familiar. A la luz de este elemento fundamental de rango constitucional, el establecimiento del tipo de diferenciación que exhiben las normas demandadas no es susceptible de ser legitimado o resultar admisible desde un punto de vista jurídico.

1. Ahora bien, además de no resultar legítimas las disposiciones demandadas –por carecer de una justificación constitucional para distinguir entre las familias, y no ser conducentes para la realización de una finalidad constitucional-, también se hace evidente que las medidas no resultan necesarias ni proporcionales en sentido estricto, por las razones que se exponen a continuación.

1. En primer lugar, tal como se esbozó anteriormente, los potenciales beneficios de la medida resultan opacados por los impactos abiertamente contrarios a la Constitución que terminan por generarse. Por lo tanto, a más de afectar el tratamiento equitativo por origen familiar, la exclusión del parentesco civil de los requisitos establecidos genera incentivos perversos respecto de personas en idénticas condiciones a los vinculados por lazos consanguíneos, lo que da lugar a que en virtud de la diferenciación puedan verse incentivados a abusar de las disposiciones tributarias.

1. En segundo lugar, en este caso no existe la necesidad de crear distinciones por origen familiar. Respecto del artículo 23-1 ET, para efectos de la limitación para el diferimiento de los ingresos para fondos, es irrelevante el hecho de que se genere una distinción entre los familiares que tienen un parentesco por consanguinidad a aquellos que tienen un parentesco

civil pues, se insiste, los incentivos de abusar de los beneficios tributarios existen en unos y otros casos. De igual manera, en cuanto al artículo 372 ET, implementar medidas de solidaridad de ninguna forma requiere que se cree una diferenciación entre los parientes que tienen un vínculo biológico, a aquellos que tienen un vínculo legal. Por el contrario, la norma es más eficaz si incluyera todas las formas de parentesco, lo que de paso evitaría el tratamiento discriminatorio.

Conclusión

1. Así, la Corte considera que la distinción realizada en las normas demandadas entre parientes por su origen familiar constituye un medio prohibido expresamente por la Constitución, generando un tratamiento discriminatorio que no resulta necesario ni proporcional, de manera que no se supera el juicio integrado de igualdad y obliga a la Corte Constitucional a corregir la discriminación generada. Para ello, se seguirá la línea trazada en la jurisprudencia para cuandoquiera se ha identificado la violación del principio de igualdad familiar en circunstancias análogas, declarando la constitucionalidad de las disposiciones acusadas –a fin de preservar su finalidad-, pero condicionando su interpretación a fin de subsanar el vicio.

1. En este sentido, conviene recordar el remedio aplicado por esta Corte en las sentencias C-892 de 2012 y C-911 de 2013, en las que se reconoció que una declaratoria de inexequibilidad por violación del principio de igualdad, en lugar de corregir la inequidad identificada, restaría eficacia a una garantía relevante para el ordenamiento (que en este caso podría argumentarse que está asociada a la realización del principio de equidad tributaria). Por ello, se profirieron sentencias de constitucionalidad condicionada, en modalidad aditiva, que incluyeran en el contenido normativo acusado a los parientes civiles excluidos, a fin de equiparar la situación entre las familias originadas en vínculos de consanguinidad, y la de aquellos cuyas relaciones familiares se originaron en un vínculo civil. Esta alternativa para corregir la inconstitucionalidad aquí identificada se aplicará también a

este caso concreto.

1. Con base en lo expuesto, la Sala constata que los enunciados demandados de los artículos 23-1 y 372 del Estatuto Tributario, al excluir de sus consecuencias jurídicas a los familiares por parentesco civil, crean una situación discriminatoria por razón de origen familiar y, por lo tanto, resultan inconstitucionales. Teniendo en cuenta que debe existir un tratamiento jurídico paritario entre los familiares por parentesco de consanguinidad y los familiares por parentesco civil, se adoptará el remedio constitucional ya aplicado por esta Corte en casos análogos y propuesto por el accionante, los intervinientes y la Procuradora General de la Nación, y por lo tanto, se declarará la exequibilidad condicionada de los enunciados demandados bajo el entendido de que cuando se refieren al cuarto grado de parentesco por consanguinidad, y al segundo grado de parentesco por consanguinidad (respectivamente), hacen referencia también a los parientes por vínculo civil en el mismo grado al que hace referencia la norma para los parientes por consanguinidad.

A. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

1. La Sala Plena resolvió una acción pública de inconstitucionalidad en la que se alegaba que los artículos 23-1 y 372 del Estatuto Tributario vulneraron el Preámbulo y los artículos 13 y 42 de la Constitución. Según el promotor de la acción los enunciados objeto de acusación contenían un trato desigual entre iguales por razones de origen familiar, ya que en ambas normas se contempla una diferenciación entre familiares que tengan un parentesco por consanguinidad o afinidad frente a aquellos que tienen un parentesco civil.

1. En el artículo 23-1 ET, se determina una limitación para el diferimiento de los ingresos de los fondos de capital privado y fondos de inversión colectiva a que el mismo sea poseído directa o indirectamente en más de un 50% por miembros de una misma familia dentro del cuarto grado de parentesco por consanguinidad o afinidad, excluyendo de dicha limitación a los familiares con parentesco civil. De manera análoga, el artículo 372 ET establece que

existe responsabilidad solidaria por concepto de retención o percepción de importe tributario cuando el patrimonio neto del retenedor pertenezca a personas ligadas por parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado, de nuevo excluyendo de aquella disposición a los familiares con parentesco civil.

1. Sobre el particular, la Sala Plena reiteró su jurisprudencia en relación con la prohibición constitucional de incurrir en discriminación por razón del origen familiar, como la reiterada jurisprudencia constitucional que, en el mismo sentido, ha manifestado que debe dispensarse un trato igualitario entre los distintos tipos de familia, sin importar la forma en que se constituye o la naturaleza de los vínculos derivados de ellas. En este sentido, se reiteró la restricción de predicar efectos disímiles de las normas jurídicas entre personas vinculadas por parentesco consanguíneo y civil.

1. Además, atendiendo el precedente judicial, se aplicó un juicio integrado de igualdad de intensidad estricta, debido a que las normas demandadas implicaban un criterio sospechoso de distinción, explícitamente enunciado en el artículo 13 de la Constitución, al basarse en el origen familiar, que no se superó por las normas estudiadas.

1. En ese orden de ideas, se demostró que (i) los supuestos de hecho comparados eran susceptibles de comparación en tanto se trata de dos grupos de parientes, los consanguíneos y los civiles; (ii) que, en efecto, existe un trato desigual entre iguales, ya que a pesar de que los parientes por consanguinidad y civiles deben encontrarse en un plano de igualdad, los enunciados demandados crean diferenciaciones en los efectos jurídicos de las respectivas normas tributarias entre estos; (iii) en virtud a que el escrutinio aplicable al juicio concreto es el estricto, la Corte concluyó que las medidas demandadas no son legítimas, importantes o necesarias, y por lo tanto no superan un juicio integrado de igualdad.

1. Así, considerando que con la redacción actual los artículos demandados se vulnera el

derecho a la igualdad, se adoptará el remedio constitucional ya aplicado por la jurisprudencia en casos como el actual, en los que se declara exequible la disposición, pero se condiciona su entendimiento para corregir el tratamiento discriminatorio. En este sentido, cuando en los enunciados demandados se hace referencia al cuarto grado de consanguinidad (en el caso del artículo 23-1 ET) o segundo grado de consanguinidad (en el caso del artículo 372 ET), debe entenderse que también quedan comprendidos los mismos grados del parentesco civil en cada una de las disposiciones.

I. DECISIÓN

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- Declarar EXEQUIBLE, por el cargo analizado, la expresión “por miembros de una misma familia hasta un 4° grado de consanguinidad o afinidad” contenida en el literal a) del numeral 2° del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, en el entendido de que esta incluye a los miembros de una misma familia hasta el cuarto grado de parentesco civil.

Segundo. – Declarar EXEQUIBLE, por el cargo analizado, la expresión “a personas ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad” contenida en el literal a) del artículo 372 del Estatuto Tributario, en el entendido de que esta incluye el parentesco hasta el segundo grado de parentesco civil.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Ausente con comisión

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Con aclaración de voto

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Expediente: D-14875

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 23-1 (parcial) y 372 (parcial) del Decreto Ley 624 de 1989, “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales”

Demandante: Juan Manuel López Molina

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la mayoría, aclaro mi voto en el asunto de la referencia pues, si bien comparto las declaratoria de exequibilidad condicionada de los apartes acusados, considero que la sentencia debió explicar las razones por las cuales extendió a los mismos grados de consanguinidad los grados civiles a que se refieren las disposiciones demandadas.

Al respecto es de precisar que, a diferencia de lo que ocurre con el actual Código de la Infancia y la Adolescencia, anteriormente el parentesco civil se limitaba únicamente a padres adoptantes e hijos adoptivos. Tal enfoque encontraba asidero en la modificación del artículo 286 del Código Civil prevista en la antigua Ley 140 de 1960, que disponía expresamente que “[l]a adopción sólo establece relaciones de parentesco entre el adoptante y el adoptado […] El adoptivo continuará formando parte de su familia de origen, conservando en ella sus derechos y obligaciones”. El artículo 50 del Código Civil adicionalmente precisaba que el parentesco civil fruto de la adopción “no pasa de las respectivas personas”.

A la postre, tal perspectiva jurídica cedió paso a la postura adoptada en el artículo 100 del Código del Menor de 198951 que eliminó la figura de la adopción simple y dispuso que la

adopción establecía el parentesco civil entre “el adoptivo, el adoptante y los parientes consanguíneos o adoptivos de éste.”

Con la promulgación del Código de la Infancia y la Adolescencia el legislador consagró los efectos de la adopción en el estado civil de las personas y dispuso (i) que el “[a]doptante y adoptivo adquiere, por la adopción, los derechos y obligaciones de padre, madre o hijo”; (ii) que “[l]a adopción establece parentesco civil entre el adoptivo y el adoptante, que se extiende en todas las líneas y grados a los consanguíneos, adoptivos o afines de estos”; y (iii) que “[p]or la adopción, el adoptivo deja de pertenecer a su familia y se extingue todo parentesco de consanguinidad”.52 Se tiene, entonces, que el hijo adoptivo adquiere una relación de parentesco con los padres adoptantes como si efectivamente hubiere nacido como consanguíneo de los padres adoptantes.53

De ese modo, la extensión del grado de parentesco civil al grado de consanguinidad que actualmente contemplan las disposiciones acusadas se encuentra justificado en la medida en que el legislador decidió extender el parentesco civil del hijo adoptivo en todas las líneas y grados a los consanguíneos del adoptante.

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

1 La primera norma demandada corresponde al texto del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019.

2 La segunda norma demandada corresponde al texto del artículo 372 del Estatuto Tributario -Decreto Ley 624 de 1989, “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales”-, norma integrada en la compilación original del estatuto a partir del Art. 5 de la Ley 52 de 1977.

4 Las autoridades e instituciones invitadas a participar en este proceso fueron las siguientes: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a la Asociación Nacional de Empresarios – ANDI, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT, a la Academia Colombiana de Jurisprudencia y a los Decanos de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana, de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia, de la Escuela de Derecho de la Universidad Sergio Arboleda, de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás sede Tunja, de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Cartagena y de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, para que, si lo estiman conveniente, mediante escrito que deberá presentarse dentro de los diez (10) días siguientes al de recibo de la comunicación respectiva, emitan su concepto técnico especializado sobre las disposiciones que son materia de la impugnación.

5 Para el cabal entendimiento de las normas demandadas y las medidas que se consideran inconstitucionales, resulta relevante hacer referencia al contexto normativo del artículo 23-1 del Estatuto Tributario. Sobre el particular, como se puede evidenciar en el texto de la norma, los fondos de capital privado y los fondos de inversión colectiva no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, sino que los ingresos que estos reciban se distribuyen a sus partícipes (los poseedores de las unidades de participación de un fondo) al mismo título que los haya recibido el fondo y en las mismas condiciones tributarias que tendría si las hubiera recibido el partícipe directamente.

Ahora, entre las muchas diferencias que tiene este vehículo contractual con un fideicomiso corriente, resulta de especial relevancia fiscal la posibilidad de diferimiento que otorgan los fondos. Al respecto, para un partícipe, la realización de las rentas que recibe el fondo es

pospuesta hasta la distribución de las utilidades, aunque sea en un periodo gravable diferente a aquel en que los ingresos fueron recibidos por el fondo.

Dicho beneficio está relacionado con la naturaleza misma de los fondos, y el método de inversión que esta figura pretende incentivar. Una unidad de participación de un fondo puede recibir ingresos que pierde el próximo año fiscal sin haber sido distribuidos a sus partícipes, de manera que el diferimiento tiene un fundamento comercial y legal razonable. Sin embargo, como resulta evidente, la figura del diferimiento podría ser utilizada para maniobras jurídicas que constituyan un abuso del derecho, y, por dicho motivo, existen ciertos requisitos que deben ser cumplidos para efectos de que el diferimiento no se utilice como un mecanismo abusivo de planeación fiscal y se garantice la democratización del fondo.

Por lo tanto, los numerales 1 y 2 de la norma bajo comento establecen requisitos para que los ingresos de los fondos puedan ser diferibles para sus partícipes, siendo el segundo el relativo a que no pueda accederse al mecanismo si un mismo beneficiario efectivo o grupo inversionista vinculado económicamente o miembros de una misma familia hasta un 4 grado de consanguinidad o afinidad posean más del 50% del fondo. En ese sentido, en el diseño del diferimiento, el Legislador ejerció su amplia facultad de configuración estableciendo condiciones para su ejercicio. Por ende, frente al caso que nos compete, de todas las unidades de participación que tenga un fondo, más del 50% no puede pertenecer a una misma familia, para efectos de que, como se explicaba anteriormente, no sea utilizado como un mecanismo de diferimiento de ingresos para un patrimonio familiar.

Finalmente, se estima conveniente resaltar que el artículo 23-1 ET, cuya primera versión fue introducida a través del artículo 8 de la Ley 49 de 1990, después de una serie de adiciones y modificaciones, fue finalmente modificado mediante el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019. Es esta última norma la que se encuentra vigente en este momento y será objeto de análisis en esta oportunidad.

6 Corte Constitucional, sentencia C-075 de 2021.

7 Intervención del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre.

8 Intervenciones de la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional de Colombia y del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero.

9 Corte Constitucional, sentencia C-296 de 2019.

10 Corte Constitucional, sentencia C-075 de 2021.

11 Sobre el particular, el interviniente sostiene que "la norma si (sic) tiene un fin legítimo, imperioso e idóneo, por cuanto no puede brindar un beneficio para diferir la causación cuando el fondo sea poseído en más de un 50% por personas con vínculos de filiación en cuarto grado de consanguinidad y afinidad, pues ello puede propender a que los contribuyentes asocien al fondo a familiares con el fin de obtener este beneficio, cuando la razón de ser de las normas es brindar una manera de cumplimiento de la obligación con ocasión de su filiación, pero sin incentivar prácticas que generen una evasión fiscal en el cumplimiento en tiempos de la obligación tributaria. // Por otro lado, en la responsabilidad solidaria entre retenedor y contribuyente, señala que existe cuando se tenga vinculo ligadas por matrimonio o parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, en el sentido que el origen familiar tan próximo pueda dar lugar a prácticas de elusión o evasión fiscal, por lo cual también deben responder solidariamente."

12 Corte Constitucional, sentencia C-066 de 2021.

13 Corte Constitucional, sentencia C-296 de 2019.

14 Corte Constitucional, sentencias C- 892 del 2012, C-296 de 2019 y C-075 de 2021.

15 Corte Constitucional, sentencias C-075 de 2021, C-600 de 2011 y C-110 de 2018.

16 En el libelo inicial el demandante había planteado un cargo por omisión legislativa relativa, del cual más tarde desistió al momento de subsanar la demanda.

17 Corte Constitucional, sentencia C-156 de 2022.

18 Corte Constitucional, sentencia C-296 de 2019.

19 Corte Constitucional, sentencia C-075 de 2021.

20 Corte Constitucional, sentencia C-110 de 2018.

21 Corte Constitucional, sentencias C-110 de 2018 y C-600 de 2011.

22 De acuerdo con el artículo 243 de la Constitución Política y en aras de garantizar la seguridad jurídica, los fallos proferidos por esta Corte hacen tránsito a cosa juzgada constitucional. Al respecto, cabe resaltar que la Corte, mediante Sentencia C-421 de 1995 declaró exequibles, entre otros, los artículos 365 a 388, dentro del cual se encuentra el artículo 372 bajo estudio. Sin embargo, la demanda que suscitó la Sentencia C-421 argumentaba que los artículos 365 a 419 ET eran inconstitucionales en tanto, en conjunto, desconocerían el derecho al debido proceso, en virtud de la supuesta inexistencia de un procedimiento para la determinación de la retención en la fuente. En ese sentido, la controversia jurídica en aquella oportunidad giraba en torno a si la figura de la retención en la fuente debía disponer un procedimiento para su determinación en la ley, con anterioridad a su establecimiento como mecanismo de recaudo. Es fundamental recordar que en la sentencia C-421 de 1995 se decidió, en lo relevante para este caso: "Segundo.- Decláranse EXEQUIBLES los artículos 365 a 388 y 391 a 419 del decreto ley 624 de 1989 "Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales", solamente en cuanto estas disposiciones no desconocen el derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución" (subrayas fuera del texto original). Como se puede apreciar, si bien el artículo 372 fue incluido dentro de las normas demandadas y estudiadas en la sentencia C-421 de 1995, el control de constitucionalidad de dicha disposición solo se realizó frente a la figura de la retención y respecto de la posible infracción al debido proceso, sin hacer un análisis de la constitucionalidad del lenguaje o del impacto de la misma frente la igualdad familiar. Teniendo esto en cuenta, la Sala Plena de la Corte Constitucional resalta que en esta oportunidad no se presenta el fenómeno de la cosa juzgada material en sentido lato, por la importante razón de que no existe identidad entre los cargos que fundamentaron el juicio de constitucionalidad que dio lugar a la sentencia C-421 de 1995 y aquellos que sustentan la nueva solicitud, que ahora se analiza. Así, y dado el artículo 372 ET no ha sido objeto de

pronunciamiento por parte la Corte Constitucional frente al cargo desarrollado en esta demanda, no existe cosa juzgada material que limite la posibilidad de fallar de fondo del caso sub examine.

23 Sobre los principios del sistema tributario la Corte ha advertido, que “constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predican del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular” (C-643 de 2002 y C-409 de 1996).

Ahora bien, Así, aunque la equidad tributaria constituya “una manifestación del principio de igualdad en el campo impositivo”, ostenta una autonomía conceptual que implica una vulneración a los principios que rigen el sistema tributario, de manera que una demanda que busque amparar el derecho a la igualdad en una norma tributaria, no implica que necesariamente ampare el derecho a la equidad tributaria. Por ejemplo, frente al principio de equidad tributaria (previsto por los artículos 95.9 y 363 de la Constitución), la jurisprudencia de la Corte ha sido pacífica al declarar que este tiene una naturaleza sistémica, que obliga a evaluar al sistema como un todo, en su conjunto y en su contexto (C-606/19).

24 Esta reiteración jurisprudencial fue tomada de la sentencia C-416 de 2022, la cual se ocupó de definir la constitucionalidad del artículo 1068 del Código Civil.

25 En la sentencia C-156 de 2022, la Corte señaló que la protección a la familia prevista en la Constitución coincide con algunas declaraciones y tratados sobre derechos humanos que resaltan la importancia de la institución familiar, tales como: (i) el artículo 16.3 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (DUDH); (ii) el artículo 10.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (PIDCP); y (iii) el artículo 17.1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (CADH).

26 Corte Constitucional, sentencias C-577 de 2011, C-278 de 2014, C-107 de 2017, C-296 de 2019 y T-186 de 2021

27 Corte Constitucional, sentencias C-577 de 2011, C-278 de 2014 y C-456 de 2020, entre otras.

28 Corte Constitucional, sentencias C-577 de 2011, C-278 de 2014, T-292 de 2016 y C-456 de

2020.

29 Corte Constitucional, sentencias C-577 de 2011, T-292 de 2016 y T-177 de 2017, entre otras.

30 Corte Constitucional, sentencias C-577 de 2011, C-107 de 2017, T-177 de 2017 y T-279 de 2020, entre otras.

31 Corte Constitucional, sentencias C-577 de 2011, C-071 de 2015, T-177 de 2017 y T-105 de 2020, entre otras.

32 Corte Constitucional, sentencias C-577 de 2011, C-278 de 2014, SU-696 de 2015, T-196 de 2016, SU-214 de 2016 y T-105 de 2020.

33 Corte Constitucional, sentencias T-074 de 2016, T-292 de 2016 y C-101 de 2017.

34 Corte Constitucional, sentencias C-577 de 2011, T-519 de 2015, T-292 de 2016 y T-177 de 2017.

35 Corte Constitucional, sentencia C-107 de 2017.

36 Artículo 64 del Código de Infancia y Adolescencia

37 Corte Constitucional, sentencia C-296 de 2019, reiterada en la sentencia C-156 de 2022.

38 Corte Constitucional, sentencia C-296 de 2019, reiterada en la sentencia C-175 de 2021.

39 Corte Constitucional, sentencia C-075 de 2021. En esta providencia se relacionan, entre otras, las sentencias C-600 de 2011, C-892 de 2012, C-911 de 2013, C-110 de 2018 y C-296 de 2019.

40 La demanda también alegaba que la norma vulneraba el derecho al trabajo en condiciones dignas y justas.

41 Al respecto, estimó que el criterio utilizado por el legislador era el origen familiar, que constituye uno de los criterios de diferenciación no admitidos por la Constitución (art. 13), precepto que explícitamente prohíbe la discriminación fundada en el origen familiar.

42 Corte Constitucional, sentencias C-345 de 2019, C-296 de 2019, C-535 de 2017 C-389 de 2017 C-601 de 2015, C-624 de 2008, C-673 de 2001.

43 Corte Constitucional, sentencia C-104 de 2016.

44 Corte Constitucional, sentencia C-345 de 2019.

46 Al respecto se pueden consultar las sentencias C-138 de 2019, C-115 de 2017, C-534 y C-104 de 2016 y C-673 de 2001, entre otras.

47 Corte Constitucional, sentencia C-673 de 2001.

48 Corte Constitucional, sentencia C-345 de 2019.

49 Corte Constitucional, sentencias C-296 de 2019, C-063 de 2018, C-659 de 2016 y C-104 de 2016.

50 Esta identidad tiene un correlato en la ley . Así, por ejemplo, en el Código de Infancia y Adolescencia se prohíbe que la diferenciación entre los tipos de familia y parentesco por su origen. Sobre el particular la norma establece que el efecto de la adopción es el establecimiento de lazos equivalentes a los de la familia consanguínea:

"ARTÍCULO 64. EFECTOS JURÍDICOS DE LA ADOPCIÓN. (…) La adopción establece parentesco civil entre el adoptivo y el adoptante, que se extiende en todas las líneas y grados a los consanguíneos, adoptivos o afines de estos."

51 Cfr., Decreto 2737 de 1989.

52 Cfr., Ley 1098 de 2006, art. 64.

53 Cfr., Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, 3 de noviembre de 2004, Exp. 19440.