

Sentencia C-059/21

PRODUCTOS CALIFICADOS COMO DE CONTRABANDO MASIVO-Deducción de gastos de publicidad no desconoce principio de equidad tributaria

El precepto censurado no perturba el mandato de equidad tributaria, porque la diferencia entre los contribuyentes que comercializan productos importados calificados como de contrabando masivo con quienes hacen lo propio con bienes nacionales no es extraña al régimen de las deducciones y al sistema tributario, ni lo convierte en otro modelo, como lo expusieron las Sentencias C-409 de 1996 y C-153 de 2003. El hecho de desconocer la deducción de los gastos de publicidad para calcular el impuesto de renta revisa la capacidad de pago de los contribuyentes, debido a que opera ante mayores ingresos de ventas de bienes. A su vez, señaló que no tiene implicaciones confiscatorias, porque es un beneficio para reducir la renta líquida.

JUICIO DE IGUALDAD-Carencia de parámetros de comparación

(...) no desconoce el derecho a la igualdad, toda vez que la norma regula sujetos que se encuentra en situación diferente. A pesar de que los contribuyentes de bienes importados y nacionales calificados de contrabando masivo cuentan con algunas similitudes, los separa un criterio relevante a efectos de aplicar la proposición jurídica demandada. Se trata del carácter importado de los bienes, por cuanto estos son susceptibles de ser objeto de contrabando técnico o abierto, alternativa que no tienen los productos nacionales. Nótese que la norma demandada hace parte de las herramientas que diseñó el legislador para luchar contra el contrabando, conducta que continúa vigente y en la actualidad.

DEDUCCIONES TRIBUTARIAS-Establecimiento y derogación corresponde al legislador

COMPETENCIA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

PRINCIPIO DE IGUALDAD Y DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Fundamento en juicio de igualdad

DISTINCION ENTRE PRINCIPIO DE IGUALDAD Y DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Dimensión horizontal y vertical

PRINCIPIO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

Por regla general, la equidad tributaria posee una naturaleza estructural, por lo que el sistema impositivo y fiscal deber ser equitativo en su integridad. Dicho de otra manera, el mencionado principio se refiere “al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado”. Esa visión apareja consecuencias en el escrutinio judicial, al punto que es forzoso estudiar “el impacto de una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema (...), y no de manera aislada”. Esta Corporación ha reconocido que la Constitución avala que el legislador altere, en principio, el sistema tributario e incida proporcionalmente en la equidad para satisfacer en mayor medida otro principio constitucionalmente relevante. Por consiguiente, las diferencias de trato que regule el legislador frente al sistema tributario son prima facie constitucionales.

PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL-Jurisprudencia constitucional/PRINCIPIO DE TRATO NACIONAL-Concepto

JUICIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Metodología de análisis

De conformidad con los principios de igualdad y equidad tributaria, la Corte Constitucional ha establecido una metodología para analizar las normas que son acusadas por vulnerar estos principios. Inicialmente, el juicio propuesto debe examinar, en primer lugar, si la diferencia de trato reclamada es trascendental y si transforma el sistema tributario en su conjunto. De superarse esa etapa, se debe realizar un juicio integrado de igualdad.

TRATO DIFERENCIADO EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

MARGEN DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA DE DEDUCCIONES-No es absoluto

En consecuencia, esta Corporación estima que el legislador tiene la una amplia libertad de configuración para establecer deducciones y estipular sus elementos esenciales. Sin embargo, esa extensa potestad está restringida por los principios de igualdad y equidad tributaria, bajo circunstancias excepcionales. Las medidas adoptadas en disminuciones para calcular el monto del impuesto de renta se reputan prima facie constitucional y se encuentran sometidas a un test leve de igualdad. En este contexto, son relevantes la existencia de razones de orden fiscal o extrafiscal que justifique la restricción de acceso al beneficio tributario y la medida diferenciadora que puede implicar la deducción y regulación, como puede ser: i) la salvaguarda de la producción nacional; ii) el fomento de la bancarización del país; iii) el control tributario para luchar contra la evasión o fraude; iv) la eficiencia del sistema tributario.

LIBERTAD ECONOMICA-Comprende los conceptos de libertad de empresa y libertad de competencia

LIBERTAD DE EMPRESA-Garantías que comprende/LIBRE COMPETENCIA-Prerrogativas que comprenden

DERECHO A LA LIBRE COMPETENCIA ECONOMICA-Núcleo esencial

LIBERTAD DE EMPRESA Y LIBRE COMPETENCIA-Límites y restricciones

En conclusión, la Corte estima que la libertad de empresa y de competencia salvaguardan la destinación de bienes a una actividad y el acceso a los mercados sin barrera alguna, respectivamente. Sin embargo, dichos principios poseen límites derivado de la garantía del interés público y de la intervención del Estado en la economía. La regulación impositiva es una de las materias que puede generar la interferencia de la libertad de empresa y de competencia, colisión que se resuelve a través de un test leve de proporcionalidad.

CONTRABANDO-Jurisprudencia constitucional

CONTRABANDO-Afectación grave al aparato productivo colombiano

CONTRABANDO-Protección de la economía nacional para evitar la competencia desleal, evasión fiscal y el lavado de activos

Referencia: Expediente D-13614

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 9º (parcial) de la Ley 383 de 1997 “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”, disposición que adicionó el artículo 88-1 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario.

Demandante: Juan Camilo de Bedout Grajales

Magistrado Sustanciador:

ALBERTO ROJAS RÍOS

Bogotá D. C., doce (12) de marzo de dos mil veintiuno (2021).

La Sala Plena de la Corte Constitucional integrada por las Magistradas Diana Fajardo Rivera, Paola Andrea Meneses, Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger así mismo por los Magistrados Jorge Enrique Ibáñez Najar, Alejandro Linares Cantillo, José Fernando Reyes Cuartas, Alberto Rojas Ríos y Antonio José Lizarazo Ocampo, quien la preside, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Juan Camilo de Bedout Grajales formuló demanda inconstitucionalidad contra el artículo 9 (parcial) de la Ley 383 de 1997 “por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”, disposición que adicionó el artículo 88-1 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario -en adelante ET-, por quebrantar el preámbulo de la Constitución así como los artículos 9º, 13, 227 y 333 Superiores.

NORMA DEMANDADA

1. A continuación se transcribe la disposición demandada,

LEY 383 DE 1997

(julio 10)

Diario Oficial No. 43.083, de 14 de julio de 1997

“Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

ARTICULO 9o. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo

A:

“Artículo 88-1. Desconocimiento de costos y gastos por campañas de publicidad de productos extranjeros. No se aceptarán como deducción los gastos y costos en publicidad, promoción y propaganda de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, cuando dichos gastos superen el quince por ciento (15%) de las ventas de los respectivos productos importados legalmente, en el año gravable correspondiente.

Previa autorización del Director de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá aceptarse, en los casos de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, como deducción en publicidad, hasta un veinte por ciento (20%) de la proyección de ventas de los productos importados legalmente. La solicitud deberá presentarse en los tres primeros meses del año gravable y el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, tendrá un mes para decidir; de no pronunciarse en el término anterior, se entenderá que la decisión es negativa.

Sobre los bienes introducidos al territorio nacional sin el pago de los tributos aduaneros correspondientes, no se aceptarán expensas por concepto de publicidad. Al contribuyente que en la declaración de renta solicite como deducción por concepto de publicidad una suma superior a las mencionadas en este artículo, se le rechazará la totalidad de los costos y gastos incurridos en publicidad, sin perjuicio de la sanción por inexactitud.

Cuando los gastos de publicidad de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, sean contratados desde el exterior por personas que no tengan residencia o domicilio en el país, a las agencias publicitarias se les desconocerán los costos y gastos asociados a dichas campañas.

PARAGRAFO 2o. La calificación de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, deberá hacerse en todos los casos, previo concepto de la comisión mixta de gestión Tributaria y Aduanera.

PROCESO DE ADMISIÓN

1. En Auto de 15 de enero de 2020, el Magistrado Sustanciador decidió lo siguiente en relación con la demanda de la referencia: i) admitir el cargo que denunció la infracción del principio de libertad de empresa, reconocido en el artículo 333 Superior. En consecuencia, ordenó comunicar el inicio del proceso al Presidente del Senado, al Presidente de la Cámara de Representantes, al Presidente de la República, a los Ministerios de Justicia y del Derecho, de Interior, de Defensa y Hacienda, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional para que intervinieran en el mismo. A su vez, dispuso invitar a las Facultades de Derecho de las Universidades de los Andes, Externado de Colombia, Javeriana, Nacional de Colombia, Santo Tomás, Libre -Bogotá- y del Rosario. Lo propio hizo con el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), la Academia Colombiana de Jurisprudencia y la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI); ii) inadmitir la censura que se sustentó en la infracción de los artículos 9, 13 y 227 de la Carta Política; y iii) otorgar al actor el término de 3 días para corregir el escrito introductorio del proceso.

1. El 22 de mayo de 2020, el demandante entregó el documento de subsanación de la demanda de inconstitucionalidad.

1. Mediante proveído del 6 de febrero de 2020, el Despacho del Magistrado Sustanciador rechazó el libelo respecto de los cargos que denunciaron la violación de los artículos 9, 13 y 227 Superior que había sido objeto de inadmisión. Consideró que el cargo mencionado continuaba siendo vago e indeterminado, al punto que no se evidenciaba una antinomia entre el inciso 1º del artículo del artículo 9 de la Ley 383 de 1997 y los artículos 9, 13 y 227 de la Constitución.

1. Como resultado de esa determinación, el ciudadano de Bedout Grajales interpuso recurso de súplica contra la determinación que desestimó la corrección de la demanda.

1. A través de Auto 080 del 3 de marzo de 2020, la Sala Plena decidió revocar el auto de rechazo y admitir la demanda en relación con la censura que había sido objeto de rechazo y que se había fundamentado en la infracción del principio de igualdad, el cual empleó como parámetro de constitucionalidad los artículos 9, 13 y 227 de la Carta Política¹.

1. En Auto del 18 de agosto de esa anualidad, el Magistrado Sustanciador ejecutó la decisión de la Sala Plena de la Corte Constitucional de admitir de la demanda de la Constitucional respecto del cargo que denunciaba posible vulneración de los artículos 9, 13 y 227 Superiores. Así mismo, comunicó a las autoridades, las facultades de derecho e institutos que habían sido notificadas en virtud del auto del 15 de enero de 2020 que el proceso se complementaba con el cargo de posible vulneración del principio de igualdad.

CARGOS DE LA DEMANDA

1. En ejercicio de la acción de inconstitucionalidad, el ciudadano Juan Camilo de Bedout Grajales demandó el inciso 1º del artículo 9º de la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 88-1 de Estatuto Tributario -en adelante ET-, debido a que consideró que se había desconocido los artículos 9, 13, 227 y 333 Superiores.

1. A juicio del ciudadano, la norma demandada quebranta el principio de igualdad y el mandato de integración internacional, por cuanto establece un trato diferente para los contribuyentes colombianos que comercializan bienes importados, calificados objetivamente como de contrabando masivo², en relación con los contribuyentes colombianos que comercializan esos mismos productos fabricados en este país³.

1. Preciso que la discriminación radicaba en que el comerciante solo puede deducir del impuesto de renta y complementarios el 15% de los gastos y costos causados por concepto de publicidad, promociones y propaganda de productos importados. La mencionada restricción no opera para ese tipo de gastos y costos en la comercialización de los bienes locales, de acuerdo con el artículo 107 del ET. Explicó que la importación legal de los bienes coloca a los contribuyentes en una situación financiera y tributaria similar, debido a que los productos importados fueron objeto de pago de arancel y de IVA.

1. Agregó que el trato dispar denunciado carece de justificación, debido a el precepto no reduce el contrabando. Expuso que los bienes locales e importados han sido publicitados y se hallan en el mercado ya sea por fabricación nacional o extranjera, por lo que la norma perdió su utilidad en la lucha contra el contrabando, tal como sucedía en la década de 1990. A la par que aseveró que la norma es desproporcionada en relación con el derecho a la igualdad y el fin que pretende alcanzar. Censuró que la calificación de los bienes como de contrabando masivo no responde al origen de la mercancía. Por ende, sintetizó que la norma acusada conculca la igualdad en sus mandatos formales, de prohibición de discriminación y materiales.

1. En los artículos 9 y 227 de la Constitución, reiteró y precisó que restringir al 15% la deducción del impuesto de renta por gastos de publicidad entraña un trato beneficioso injustificado a los contribuyentes que comercializan bienes locales en relación con los que distribuyen bienes importados. Así las cosas, es contrario a la integración latinoamericana realizar una diferencia con ocasión del origen de los productos.

1. Respecto del artículo 333 de la Constitución, estimó que la norma atacada delimita los costos necesarios para poner a disposición del mercado los bienes y servicios que se desean intercambiar. Con ello, se restringió el libre ejercicio de las iniciativas privadas, al punto que se afecta de forma fehaciente los beneficios obtenidos en el ejercicio de las actividades económicas. Enfatizó que poner límites o restricciones a las deducciones del impuesto de renta entraña una interferencia injustificada a libertad de empresa.

1. En este aspecto, indicó que el enunciado legal no afecta la lucha contra el contrabando ni fortalece las rentas territoriales, finalidades de este precepto, lo que se traduce en una ausencia de idoneidad y de proporcionalidad de la medida⁴. Reprochó que la alternativa desincentiva las expensas publicitarias, sin razón alguna, hasta llegar a interferir el núcleo esencial de la libertad de empresa.

INTERVENCIONES

1. A continuación, se sintetizan los escritos de las entidades, universidades, de las organizaciones civiles y de los ciudadanos que rindieron concepto en el presente proceso de constitucionalidad. Al respecto, debe precisarse que las intervenciones están agrupadas de acuerdo con el sentido de la decisión que se solicitó adoptar a esta corporación, como son: i) inexequibilidad; y ii) exequibilidad

Solicitudes de inexequibilidad

1. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -en adelante ICDT-, la Universidad del Rosario -en adelante URosario, el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia -en adelante UExternado-, el Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga -en adelante ICPHER- y los ciudadanos César Camilo Cermeño y Daniel Barrios Espinoza solicitaron la declaratoria de inexequibilidad del inciso 1º del artículo 9 de la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 88-1 al Decreto 624 de 1989, ET.

1. En conjunto, esbozaron tres razones para fundamentar la inexequibilidad de la norma acusada, a saber: i) violación a los principios de igualdad y equidad; ii) desconocimiento del principio de libertad económica y de empresa; y, iii) la trasgresión del principio de integración internacional y trato nacional.

1. Sobre la vulneración al principio de igualdad i), los intervinientes sostuvieron que la norma crea una diferenciación injustificada entre sujetos que, aun cuando son diferentes, sus similitudes son más relevantes, situación que obligaba al legislador establecer un trato paritario. La norma demandada establece un trato discriminatorio respecto de los costos y gastos de publicidad entre quienes comercializan con mercancías calificadas como de contrabando masivo que son importadas legalmente y quienes realizan dicha actividad con este tipo de mercancía producida en el territorio nacional.

1. Manifestaron que el ET establece una diferencia injustificada para un grupo que debe recibir el mismo tratamiento jurídico: los comercializadores de mercancías calificadas en Colombia. Una vez se cancelan el IVA y los respectivos aranceles de importación, los productos extranjeros deben recibir el mismo trato que los bienes nacionales equivalentes, de acuerdo con las sentencias C-157 de 2016, C-750 de 2008, C-385 de 2008 y C-608 de 2010.

1. Esta diferenciación injustificada crea un efecto negativo a los comercializadores de mercancías calificadas como importadas, pues impone una mayor base gravable, impuesto y tasa efectiva de tributación. Para obtener una ganancia similar a los contribuyentes beneficiados con la norma, los comerciantes de productos importados se ven obligados a reducir sus gastos de publicidad o aumentar sus ventas.

1. También, aseveraron que la norma demandada no lucha contra el contrabando, no protege el recaudo de las rentas departamentales y no garantiza el libre ejercicio de los productos extranjeros por parte de los importadores. Ello, por cuanto (i) la norma afecta al importador legal de mercancías, quienes pagan los tributos correspondientes. Incluso, desincentiva la importación legal; y (ii) la comercialización de productos -importados o no- y la prestación de servicios de publicidad se encuentran gravados por el ICA, el cual recaudan las entidades territoriales. Así, la norma tendría efectos negativos en las rentas territoriales, dado que contribuye a la disminución de la importación y de los gastos de publicidad.

1. Con respecto al desconocimiento de las libertades económicas de competencia y de empresa ii), los intervinientes coincidieron en que estos principios se trasgreden como consecuencia de la diferenciación injustificada. La norma demandada otorga beneficios tributarios a los comercializadores de las mercancías calificadas como de producción nacional frente a los comercializadores de dichos bienes importados, a pesar del pago de impuestos respectivos para su importación.

1. Explicaron que los comercializadores de los productos importados tendrán que vender más mercancía o gastar menos en publicidad para obtener similares ganancias con respecto a los comercializadores de estos productos de origen nacional. La disposición demandada reduce el porcentaje de utilidad de los comerciantes, de modo que se quebranta la libertad de competencia.

1. Asimismo, los intervinientes consideran que se vulnera la libertad de empresa, pues la norma implica restricciones al desarrollo de actividades de carácter económico, como es la comercialización de mercancías calificadas importadas. Por estas razones, los intervinientes consideran que la norma demandada vulnera las libertades económicas de competencia y de empresa.

1. En torno a la trasgresión del principio de integración internacional iii), los intervinientes aseveraron que la norma desincentiva la integración internacional al imponer un trato desigual entre los productos importados y los creados al interior del país. De conformidad con la C-750 de 2008, el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio -adoptados por Colombia mediante las Leyes 49/1981 y 174/1994- y el Acuerdo de Integración Subregional Andino, arguyeron que el principio de trato nacional implica que, una vez los productos hayan ingresado al país legalmente, estos deben recibir un trato no menos favorable que los productos y servicios nacionales equivalentes. La norma demandada expresa un trato desfavorable para los comerciantes de las mercancías calificadas como importadas respecto de los gastos de publicidad en relación con los productos comercializados de origen nacional.

1. Conjuntamente, los ciudadanos César Cermeño y Daniel Barrios formularon a la Corte Constitucional dos peticiones adicionales a la declaratoria de inexecutable de la norma demandada.

1. La primera consistió en que la totalidad del 9 de la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 88-1 del ET, sea declarado inexecutable, debido a que los demás incisos reproducen la diferencia injustificada entre los comerciantes de mercancías calificadas como nacionales e importadas. Sobre el inciso 2° del artículo 88-1 indicaron que este regula de forma discriminatoria la situación de los ingresos esperados a recibir y no hay ingresos reales. Frente al inciso 3° aseguraron que es una redundancia, pues los productos que de allí se habla son ilegales y, por tanto, no pueden ser objeto de beneficios tributarios. Respecto del

inciso 4°, afirmaron que “limitar los costos y gastos de las agencias de publicidad que sean contratados desde el exterior por no residentes, únicamente para publicitar las Mercancías Calificadas importadas constituyen una violación al principio de igualdad, equidad tributaria y al derecho a la libre competencia y a la libertad económica”. Finalmente, en los parágrafos 1 y 2 del artículo 88-1 del ET sostuvieron que no tendrían aplicación ni sentido si eventualmente se declara la inexecutable de las normas acusadas de inconstitucionalidad.

1. La segundo radicó en que se otorgara efectos Extunc a la eventual declaratoria de inexecutable de del precepto cuestionado. Aseguraron que, en determinados casos, la Corte Constitucional ha otorgado efectos Ex Tunc a las inexecutable de declaradas sobre normas tributarias, como sucedió en la sentencia C-149 de 1993.

Solicitudes de exequibilidad

1. La Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, la apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la representante de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN- presentaron intervención conjunta con el fin de defender la constitucionalidad del inciso 1º del artículo 9 de la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 88-1 del ET. Dividieron sus argumentos en tres acápites.

1. En primer lugar, indicaron que los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política asignaron al Congreso de la República la más amplia discrecionalidad para establecer los gravámenes, los beneficios tributarios y la forma en la que los diferentes actores de la sociedad deben contribuir con el financiamiento del Estado. Al respecto, citó en extenso las Sentencias C-007 de 2002, C-657 de 2015, C-644 de 2009 o C-717 de 2003.

1. En segundo lugar, expresaron que la norma demandada es un precepto eficaz para combatir la evasión tributaria y el contrabando. La medida fue introducida en el ET “para establecer una limitación al reconocimiento en el impuesto sobre la renta de costos y gastos asociados a compañías de publicidad, siempre que dicha publicidad, promoción o propaganda sea sobre aquellos productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo”⁵. Con lo anterior, se restringe la deducción de costos y gastos en publicidad de ciertos productos extranjeros⁶.

1. Adujeron que el contrabando y la evasión de impuestos ha crecido desde el año 2001, razón por la cual, resulta fundamental que el Estado Colombiano cuente con herramientas para desincentivar estas conductas. Según datos oficiales de la Superintendencia de Sociedades, entre los años 2001 y 2009, el contrabando se incrementó de 1.895 millones de dólares hasta los 2.300 millones. Por su parte, de acuerdo con estimaciones de la DIAN, en el año 2015, el contrabando anual ascendió a una cifra entre los 6.000 a 7.000 mil millones de dólares.

1. También señalaron que los gastos en publicidad, promoción y propaganda de los importadores de tales bienes no constituye un rubro relevante, o en el que se invierta más del 25% de los ingresos operacionales o ventas. La limitación de gastos en publicidad como medida de control contra el contrabando persiste en el tiempo, porque el flagelo del contrabando no ha desaparecido. Inclusive, el inciso segundo del artículo 88-1 del ET permite una deducción en publicidad de hasta un veinte por ciento (20%) de la proyección de ventas de los productos importados legalmente calificados como de contrabando masivo con una previa autorización del Director de la DIAN.

1. En tercer lugar, las apoderadas de las instituciones públicas esbozaron que la norma acusada no vulnera los principios a la igualdad y a la libertad de empresa. Frente al primer cargo, advirtieron que la Corte Constitucional ha exigido unos requisitos adicionales en las censuras que denuncian la vulneración del derecho a la igualdad.

1. En este punto, reprocharon que el demandante no señaló las razones objetivas por las cuales debe considerarse que los sujetos comparados demandan el mismo trato o que el legislador desbordó sus competencias al establecer un tratamiento diferenciado. El demandante simplemente mencionó la circunstancia de que ambos sujetos se encuentran en las mismas condiciones por cuanto comercializan los mismos productos. No basta con señalar que el trato entre ambos grupos es distinto, sino que, es exigencia del demandante demostrar por qué estos requieren constitucionalmente un trato igual en consideración a sus similitudes o a pesar de sus diferencias.

1. A criterio de las instituciones estatales, la norma regula dos circunstancias diferentes, al establecer previsiones para dos grupos distintos. Los contribuyentes que comercializan productos importados no se encuentran en una misma situación fáctica y jurídica frente a quienes comercializan productos de la industria local. Concluyen:

“Se destaca entonces que quienes importan bienes legalmente no se encuentran en la misma posición jurídica de quienes los adquieren localmente. Y más aún, quienes comercializan productos importados calificados de contrabando masivo no están en igualdad de condiciones con los comercializadores de productos de origen local. Lo anterior, por la sencilla razón de que el producto local nunca va a ser de contrabando que es lo que el legislador precisamente busca combatir.”⁷

1. Los agentes que realizan operaciones con productos importados calificados como de contrabando masivo no tienen la misma posición en el mercado de quienes operan con los mismos productos de origen nacional. En efecto, los gastos de publicidad se reconocen en su totalidad a quienes distribuyen productos de la industria local, mientras a quienes comercializan productos importados y que son objeto masivo del contrabando, se hace de manera limitada. Por ello, la medida legal no es inequitativa, y persigue fines constitucionales a través de medios razonables.

1. En relación con el cargo de presunta vulneración del derecho a la libertad económica, sostuvieron que este no es un derecho de carácter absoluto y puede ser restringido cuando lo exija el interés social. Al respecto, señalaron que la norma tiene como finalidad la protección de la economía nacional, la lucha contra el contrabando y la evasión fiscal; metas que poseen respaldo constitucional. De igual manera, la norma no afecta desproporcionadamente el derecho a la libertad económica, toda vez que, se permite la importación de bienes, y la única consecuencia que establece la disposición, es restringir la deducción de impuestos de los gastos de publicidad.

CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

1. Mediante Concepto Número del 15 de octubre de 2020, el Procurador General de la Nación solicitó a la Corte que se declarara exequibibilidad del artículo inciso 9 de la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 88-1 del ET8. Al respecto, manifestó que el Congreso de la República cuenta con una libertad configurativa amplia en materia tributaria e impositiva, de acuerdo con los artículos 150 y 338 de la Constitución. Ello incluye la definición de los tributos y beneficios fiscales.

1. Para la Vista Fiscal, imponer un límite a la deducción de los costos por publicidad, promoción y propaganda no es caprichoso o arbitrario. En realidad, desarrolla varios fines constitucionales, como son: i) proteger la industria nacional ante la competencia desleal que resulta del contrabando; ii) promover el comercio de productos nacionales que se enfrentan a grandes multinacionales, quienes poseen un musculo financiero mayor y poseen mejores oportunidades para captar más clientes; y ii) desestimula el contrabando, debido a que no subsidiaría ni favorecería los productos que eventualmente ingresaron ilegalmente al país.

1. Agregó que la diferencia del tope en la deducción del impuesto de renta respecto de los gastos de publicidad en que incurren los comerciantes nacionales y extranjeros no constituye un desconocimiento de los principios de igualdad, de libertad de empresa y de integración

económica. Lo anterior en razón de que los sujetos objeto de contraste no se encuentran en situación de paridad que los haga acreedores de un trato igual. También, aseveró que la norma persigue un fin imperioso que consiste en luchar contra el contrabando y promover la industria nacional.

1. Recordó que la clasificación con los renglones del contrabando responde a un análisis de productos que se introducen frecuentemente al país de forma ilegal, sin pagar impuesto, y se ofrecen en el mercado con precios más bajos que sus equivalentes locales. El consumidor final recibe la publicidad con independencia de si el producto fue introducido al país legalmente o no. Por ende, la norma no es resultado de un capricho o arbitrariedad, dado que hacen parte una política que restringe proporcionadamente la libertad de empresa.

1. En este estado de cosas, se sintetizan las intervenciones y solicitudes formuladas recogidas en el proceso en la siguiente tabla

Interviniente

Argumentos

Solicitud.

Cesar Cermeño y Daniel Barrios

inexequibilidad

Instituto de Ciencias Políticas

Acompañan los argumentos del demandante y añaden que la medida legal no cuenta con evidencia empírica que permita afirmar que el aumento de impuestos a determinados

sectores económicos contribuya a combatir eficazmente la ilegalidad. Ningún estudio en el país ha logrado demostrar que exista una relación de causalidad sobre el impacto de las medidas tributarias para disminuir el consumo de productos nocivos para la salud ni para enfrentar el contrabando. Finalmente indican que, es imprescindible que el Estado observe y garantice con determinación las libertades fundamentales consignadas en la Carta Política, entre ellas, las económicas y los derechos de propiedad inherentes a estas

inexequibilidad

Instituto Colombiano de derecho Tributario

A juicio de la esta institución académica, no son diferentes las situaciones fácticas de los importadores de bienes calificados como de contrabando masivo, con los que no reciben esa calificación, por lo cual, no se justifica objetivamente un trato discriminatorio, ni siquiera como medida de control al contrabando. Por el contrario, en el sentir del Instituto, este tratamiento desigual desestimula el cumplimiento de la ley pues castiga a quienes importan legalmente los productos que, por virtud de su descalificación como de “contrabando masivo”, generan un tratamiento desigual en la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta para los contribuyentes importadores legales de los mismos.

inexequibilidad

Universidad del Rosario

Formula iguales argumentos a los del Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

inexequibilidad

Universidad Externado de Colombia

Explicó que Colombia es miembro de la Organización mundial del comercio y del GATT, por lo

anterior, el análisis de la norma debe hacerse a partir del principio de trato nacional consagrado los párrafos 1,2 y 4 del Artículo III del GATT. Dicho acuerdo prohíbe que se establezca una mayor carga impositiva, a productos que se importen por parte de miembros plenos de la OMC, que soportan los mismos bienes producidos dentro del país.

Con los anteriores presupuestos, este grupo de estudios concluye que la medida estudiada no resulta adecuada, conducente, razonable y ni justificada con la Constitución, pues no resulta acorde con los convenios internacionales ni al principio de igualdad.

inexequibilidad

Intervención conjunta del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN.

La norma no es discriminatoria, pues establece un trato diferenciado para sujetos que se encuentran en una situación diferente. La diferencia radica en que el producto importado pudo ingresar de forma ilegal; mientras el producto nacional nunca se encuentra bajo esa posibilidad. Se trata de un límite en la deducción del impuesto de renta de los gastos de publicidad para aquellos importadores que comercializan bienes declarados como de contrabando masivo, y no una supresión del beneficio.

Además, no establece una restricción desproporcionada para el derecho a la libertad económicas, pues la misma se funda en finalidades constitucionales, es proporcional y equitativa.

exequibilidad

Procuraduría General de la Nación.

La norma es constitucional, por cuanto: (i) el congreso de la república cuanta con un amplio margen de configuración en materia tributaria; (ii) la norma acusada establece una diferenciación tributaria para grupos de comerciantes en situaciones jurídicas diferentes; (iii) la disposición censurada tiene como finalidad la lucha contra el contrabando y la evasión fiscal.

exequibilidad

I. CONSIDERACIONES

Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad formulada contra el artículo 9 (parcial) de la Ley 383 de 1997, por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”, de conformidad con el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política.

Cuestión preliminar: aptitud del cargo

1. En sus intervenciones, el Jefe del Ministerio Público, la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda, la DIAN, así como los ciudadanos Cesar Cermeño y Daniel Barrios dejaron planteadas algunas inquietudes sobre aspectos formales de la demanda, a saber: i) la ineptitud sustantiva de esta; y ii) la necesidad de incluir en el estudio de constitucionalidad otros contenidos prescriptivos del artículo 9 de la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 88-1 del ET. La Sala abordará dichos aspectos.

1. Aptitud sustantiva de la demanda: la Vista Fiscal, la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda y la DIAN manifestaron que el cargo que denunciaba la presunta

infracción del principio de igualdad por parte del artículo 9 de la Ley 383 de 1997 incumplía los requisitos de especificidad y de suficiencia en este tipo de censuras. Así, reprocharon que el actor no había explicado por qué debía ofrecerse un trato paritario a los contribuyentes que comercializaban productos importados al momento de deducir los gastos de publicidad del impuesto de renta.

1. La Sala Plena recuerda que dichos cuestionamientos fueron absueltos en el Auto 080 de 2020, que resolvió el recurso de súplica interpuesto contra el auto que había rechazado la demanda frente al cargo de igualdad, el cual empleó como parámetro de constitucionalidad los artículos 9, 13 y 227 de la Constitución. En esa oportunidad, se analizó el cumplimiento de los requisitos de especificidad y de suficiencia de la censura. El pleno de la Corporación estimó que el actor había expuesto las razones por las cuales era necesario eliminar el tope de la deducción del impuesto de renta. En particular, reseñó que el actor había precisado que la disposición acusada “estableció una limitación para los contribuyentes en la deducibilidad de las expensas derivadas de la publicidad, promoción y propaganda de bienes legalmente importados, sin una justificación que sustente el tratamiento desigual con los contribuyentes de los mismos bienes de publicidad nacional”⁹.

1. La Sala validó los argumentos de la corrección de la demanda, por lo que sintetizó que se había superado el requisito de especificidad, al explicar que el tratamiento desigual que contiene la disposición no se fundamentó en hechos diferentes, así como carece de finalidad objetiva y razonable, por lo que la desigualdad que contiene la disposición es desproporcionada.

1. También consideró que el ciudadano había señalado los argumentos por los que consideraba que los sujetos objeto de comparación se encontraba en la misma condición fáctica y jurídica, al indicar que “que los sujetos comparados “se encuentran ante los ante los mismos presupuestos fácticos, jurídicos, económicos y financieros (...) la importación legal de los productos por parte del contribuyente de impuesto sobre la renta que comercializa bienes

importados, es decir el pago del arancel y del IVA”¹⁰.

1. Esta Corporación manifestó que el censor había esbozado las razones que descartaban la relevancia del carácter importado del bien y la forma en que se calcularía la deducción con el artículo 107 del ET. Recordó que el actor había señalado los bienes que son calificados como contrabando masivo a partir de criterios objetivos que obedecieron a la naturaleza de los productos, sin atender si se trata de productos importados o nacionales. En efecto, en el auto de súplica se constató el cumplimiento del requisito de suficiencia.

1. En este contexto, los requisitos de admisión fueron analizados previamente por este Tribunal. Inclusive, fueron encontrados cumplidos en el caso de la referencia, al punto que se revocó el auto de rechazo de la demanda frente al cargo de igualdad. Por ende, esta Corporación reafirma que la demanda observa los requisitos para ser estudiada de mérito.

Problema jurídico y metodología de resolución

1. De conformidad con el debate planteado por los demandantes y los intervinientes en este juicio, corresponde a la Corte resolver los siguientes problemas jurídicos:

i. ¿el inciso 1º del artículo 9º de la Ley 383 de 1997 infringen los derechos a la igualdad y no discriminación, en consonancia con el principio de equidad tributaria, de los contribuyentes que comercializan bienes importados calificados como de contrabando masivo (Artículos 9, 13 y 227 de la Carta Política,), al no aceptar al momento de calcular el impuesto de renta la deducción de los gastos de publicidad que superen el 15% de sus ventas?

i. ¿el inciso 1º del artículo 9 de la Ley 393 de 1997 quebrantan el principio de la libertad económica de los contribuyentes que comercializan con productos importados calificados

como contrabando masivo (Artículo 333 Superior), al no aceptar en el cálculo del impuesto de renta la deducción de los gastos de publicidad que superen el 15% de sus ventas?

1. Para resolver ese interrogante de derecho, la Sala adoptará la siguiente metodología: i) reiterará el precedente sobre la amplia libertad de configuración que tiene el legislador en materia de tributos, y en especial en las deducciones; ii) reseñará algunos de los límites de esa competencia de regulación, representados en los mandatos de equidad y de igualdad tributaria, en consonancia con el principio de trato nacional, así como en el principio de libertad económica y de empresa; iii) esbozará la relación del contrabando con la tributación en la jurisprudencia de la Corte Constitucional; y iv) resolverá el cargo de la demanda.

Libertad configurativa del legislador en materia tributaria, en concreto deducciones.
Reiteración jurisprudencial¹¹

1. De acuerdo con el carácter democrático del Estado Social de Derecho y en cumplimiento del antiguo mandado de “no hay tributo sin representación”, en tiempos de paz, el legislador, las asambleas y los concejos se hallan facultados para fijar cargas impositivas. Así, los artículos 150, numeral 12, y 338 de la Constitución atribuyen al Congreso de la República la potestad de diseñar la política tributaria. Entre estas competencias se encuentra la función de establecer las contribuciones fiscales y parafiscales, lo que se traduce en el poder de señalar los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables, las tarifas y la vigencia de los tributos¹².

1. Sobre el particular, la Corte ha precisado que el órgano de representación popular cuenta con una amplia potestad de configuración, en la medida en que el Congreso posee una alta discrecionalidad para establecer gravámenes al igual que determinar sus elementos esenciales o componentes que permiten calcularlos¹³, por ejemplo, las deducciones¹⁴.

1. En Sentencia C-1003 de 2004, se precisó que está última figura tiene origen legal y se refiere “a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Esas deducciones si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y constituyen un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, pueden ser derogadas, disminuidas o ampliadas por el legislador, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución”¹⁵.

1. Las reglas esbozadas se explican en que las deducciones se establecen por motivo de política económica, fiscal, social, ambiental o para intentar alcanzar la igualdad real. Además, esas figuras son de origen legal, por lo que la norma superior no prohíbe estas instituciones ni obliga al legislador a conceder alguna de ellas. De hecho, la amplitud de posibilidades el legislador está legitimado de adoptar obedece a que el régimen de deducciones ha evolucionado a restricciones¹⁶. Por consiguiente, una limitación en las deducciones no implica per se un impuesto confiscatorio o una violación a la Constitución¹⁷.

1. Sin embargo, esa amplía potestad no entraña una facultad omnímoda ni absoluta, por cuanto se encuentran restringida a los principios de orden constitucional¹⁸. Una muestra de ello son los derechos fundamentales (Art. 2 CP), la garantía de los principios de justicia y equidad en la atribución de cargas fiscales (Art. 93, 9 CP), el mandato de legalidad (Art. 338), capacidad contributiva, eficiencia, progresividad, así como prohibición de irretroactividad (Art. 363 CP).

1. La jurisprudencia ha clasificado los límites a la configuración del legislador en dos, a saber: i) la restricción a los tributos considerados individualmente. En aplicación de éstos, el Congreso tiene vedado adoptar medidas retroactivas o confiscatorias, o que rompan la equidad particular respecto de un tributo individualmente considerado¹⁹. Además, tiene el deber de establecer los elementos de los tributos; y ii) los que se derivan del sistema

tributario en su conjunto, como sucede con la obligación de revisar la capacidad contributiva de los ciudadanos para que no se produzcan tratos inequitativos. Lo propio sucede con la necesidad de optimizar el principio de progresividad o que el sistema sea eficiente en el recaudo y administración de los tributos²⁰.

1. Como resultado de las particularidades del caso sub-judice, esta Corporación se detendrá en los límites que tiene el legislador en materia tributaria. Por una parte, se referirá a los principios de la igualdad y equidad tributaria, así como del mandato de trato nacional; por otra parte, reseñará los contenidos de la libertad de empresa y la libre competencia en la órbita de las cargas impositivas.

Los principios de igualdad y de equidad tributaria, así como de trato nacional como límites a la libertad configurativa del legislador en materia tributaria

1. En materia tributaria, la Constitución estableció, por una parte, reglas jurídicas de índole fiscal; y, por la otra, principios que reglamentan el sistema constitucional tributario. Estos últimos funcionan como valores interpretativos que permiten a esta Corporación determinar la constitucionalidad de los enunciados legales de carácter tributario que eventualmente interfieren derechos de los contribuyentes. Un ejemplo de esas normas son la igualdad y la equidad tributaria. En un espacio intermedio se encuentran otros mandatos derivados del principio de paridad que tienen efecto en la integración internacional del comercio, por ejemplo, la norma de trato nacional.

1. El artículo 13 Superior recoge el principio de igualdad tributaria, el cual obliga tratar igual a las personas que se encuentran en situación paritaria; y otorgar un trato diferente a aquellas personas que se hallan en situaciones fácticas y jurídicas distintas constitucionalmente²¹. De acuerdo con la Corte, los contenidos del derecho a la igualdad - formal y material- son aplicables a las disposiciones reglamentarias de la política estatal tributaria²². El legislador tiene el “deber de tomar en consideración las diferencias de hecho

existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes”²³. A su vez, este principio encarna el mandato de generalidad de los tributos, el cual en principio exige, entre otros, la eliminación de privilegios o estatutos especiales tributarios²⁴.

1. Por su parte, el principio de equidad tributaria es una manifestación del principio de igualdad. Se encuentra expresamente descrito en el inciso 1° del artículo 363 de la Constitución para las disposiciones tributarias que el Estado vaya a adoptar. También, tiene su fuente en el artículo 95 Superior, al exaltar el deber que posee todo ciudadano y ciudadana de “[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado” en el marco de un sistema fiscal equitativo²⁵.

1. Este mandato proscribe enunciados legales que impliquen tratamientos desproporcionados e injustificados hacia los contribuyentes. Así mismo, es un criterio que pondera la atribución y distribución de cargas, de beneficios o de gravámenes entre los contribuyentes, con el objetivo de evitar la configuración de cargas o beneficios exagerados²⁶

1. La Corte Constitucional ha trazado diferencias entre el principio de igualdad y de equidad. En efecto, mientras que el mandato de igualdad se encuentra formulado para la protección de todas las personas, el principio de equidad tiene una expresa identificación constitucional con el sistema tributario.

1. El principio de igualdad reclama un tratamiento paritario a supuestos fácticos similares, al tiempo que exige tratamientos distintos a hipótesis disímiles²⁷. Las proyecciones formales y materiales del principio de igualdad imponen al Estado “el compromiso ético y jurídico de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas a favor de aquellos grupos discriminados, marginados o en situación de debilidad manifiesta”²⁸.

1. Por su parte, el principio de equidad es la especificación del principio de igualdad en materia tributaria. Su contenido normativo impone la prohibición de normas que impliquen tratamientos fiscales injustificados, “ya sea porque desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existen razones para un tratamiento desigual, o porque desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual”²⁹.

1. La Corte distingue en dos dimensiones el principio de la equidad, a saber³⁰: i) equidad horizontal: consiste en que “el sistema tributario debe tratar de manera idéntica a las personas que, antes de tributar gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones”³¹; y ii) equidad vertical: prescribe que la distribución de la carga tributaria se realiza de forma que el mayor peso del impuesto debe ser soportado por quienes tienen mayor capacidad económica³².

1. De acuerdo con la jurisprudencia, la equidad tributaria se proyecta con varios mandatos, como son: i) tener en cuenta la capacidad de pago del contribuyente³³; ii) establecer los tributos de manera que dos sujetos o grupos de sujetos que se hallen en similares condiciones reciban el mismo tratamiento fiscal, a menos que existan razones que justifiquen no hacerlo, a la luz del principio de igualdad³⁴; y iii) ningún gravamen debe tener implicaciones confiscatorias (art.34, inc,1 CP), ello sucede, según la Corte, cuando “la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no genere ganancia”³⁵.

1. Por regla general, la equidad tributaria posee una naturaleza estructural³⁶, por lo que el sistema impositivo y fiscal deber ser equitativo en su integridad³⁷. Dicho de otra manera, el mencionado principio se refiere “al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado”³⁸. Esa visión apareja consecuencias en el

escrutinio judicial, al punto que es forzoso estudiar “el impacto de una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema (...), y no de manera aislada”³⁹. Esta Corporación ha reconocido que la Constitución avala que el legislador altere, en principio, el sistema tributario⁴⁰ e incida proporcionalmente en la equidad para satisfacer en mayor medida otro principio constitucionalmente relevante⁴¹. Por consiguiente, las diferencias de trato que regule el legislador frente al sistema tributario son prima facie constitucionales⁴².

1. Sin embargo, la jurisprudencia ha manifestado que cada carga tributaria debe ser razonable, de modo que es indispensable ostentar una justificación que descansa en la consecución fines constitucionales relevantes. De ahí que la equidad también se predica de cada uno de los impuestos⁴³.

1. Ahora bien, como variante del principio de no discriminación y de igualdad⁴⁴, la jurisprudencia ha identificado el mandato de trato nacional para señalar que “[t]anto las mercancías nacionales como las importadas deben recibir igual tratamiento una vez que éstas han entrado al mercado. Esto es, una vez que la mercancía ha pagado sus respectivos impuestos en la aduana dicho producto es reputado como de origen nacional, no pudiendo ser objeto de impuestos o cargas especiales”⁴⁵.

1. Este principio ha sido empleado por la Corte Constitucional para evaluar la constitucionalidad de las cláusulas de trato de nacional y nación más favorecida que contienen los tratados de libre comercio con otros Estados⁴⁶. En esta labor, ha manifestado que este tipo de estipulaciones son compatibles con la Constitución cuando busca suprimir el trato discriminatorio que puede presentarse entre los nacionales y los extranjeros en relación con el comercio de mercancías⁴⁷. El objetivo máximo de esta norma es asegurar el derecho a la igualdad para facilitar el acceso a los mercados de los productos extranjeros⁴⁸.

1. En ese contexto, el principio de trato nacional no se ha utilizado para evaluar las normas fiscales internas que impongan alguna carga o beneficio de acuerdo con el origen de los

productos. Para las discusiones que surgen de la distribución de cargas impositivas con ocasión de la integración internacional del comercio, se encuentran los principios de igualdad y equidad tributaria con sus metodologías de análisis, que abarcarían los debates de discriminación fiscal de las cláusulas de trato nacional. Nótese que, en Sentencia C-252 de 2019, se recordó que el test de razonabilidad es el estándar empleado por parte de los tribunales de arbitramento cuando no se pactaron estipulaciones de trato nacional.

1. De conformidad con los principios de igualdad y equidad tributaria, la Corte Constitucional ha establecido una metodología para analizar las normas que son acusadas por vulnerar estos principios. Inicialmente, el juicio propuesto debe examinar, en primer lugar, si la diferencia de trato reclamada es trascendental⁴⁹ y si transforma el sistema tributario en su conjunto. De superarse esa etapa, se debe realizar un juicio integrado de igualdad⁵⁰.

1. En relación con la intensidad del juicio, la Corte ha precisado que el test leve de proporcionalidad es la regla general para evaluar las medidas tributarias⁵¹. Con este escrutinio, se debe analizar: i) la razonabilidad de la medida, lo que se traduce en revisar si la diferencia de trato se apoya en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente; y ii) la idoneidad para alcanzar dicho propósito.

1. En el marco del control de constitucionalidad de las deducciones tributarias, la Corte Constitucional ha estudiado, entre otras, las siguientes hipótesis en las que ha evaluado el trato diferente entre contribuyentes:

1. Por ejemplo, la Sentencia C-409 de 1996 declaró exequible la limitación del 15% que existía para deducción de los gastos en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior⁵² a efectos de calcular la renta líquida⁵³. Sustentó su decisión en que la diferencia de trato entre las expensas causadas en el exterior y en el país se encontraba justificada en razón a la eficacia del sistema tributario para evitar la evasión fiscal y favorece la producción

nacional. Además, estimó que la restricción de la deducción no implicaba un impuesto confiscatorio, al permitir un ingreso al contribuyente.

1. En similar sentido, la Sentencia C-153 de 2003 avaló el trato privilegiado que establecía el literal a) del artículo 121 del Decreto 624 de 1989 en relación con la deducción del impuesto de renta que podían hacer los contribuyentes como resultado de pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes; mientras los contribuyentes que han realizado pagos a comisionistas en el exterior por la compra y venta de servicios estaban excluidos de ese beneficio para restar el valor de la renta bruta. Para la Corte, la constitucionalidad de la disposición estaba respaldada en la libertad de configuración del legislador para establecer deducciones y en la finalidad de la norma, la cual pretendía fomentar la producción y aprovechar el conocimiento nacional.

1. La Sentencia C-733 de 2003 analizó si era contrario a la igualdad y equidad tributaria horizontal la exigencia de presentar las facturas para quién pretende descontar costos y aplicar deducciones a efecto de establecer el monto del tributo en el impuesto de resta. El demandante de ese entonces explicaba que “con la aplicación de la norma los contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones objetivas resultan con una carga tributaria disímil”. La Corte respondió esa pregunta en forma negativa y declaró exequible el artículo 3º de la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 771-2 al ET. Al respecto, manifestó que no están en la misma condición las personas que observan las cargas tributarias (llevar facturación) y quienes no cumplen esas obligaciones. Agregó que la medida reposa en la disminución de la evasión tributaria y el contrabando, al punto que el legislador escogió un mecanismo idóneo.

1. Más adelante, en la Sentencia C-249 de 2013, la Corte declaró exequible el artículo 26 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, disposición que reconocía las deducciones y descuentos a los pagos que realizaran los contribuyentes a través del sistema financiero y bancario. Según los demandantes de esa oportunidad, dicha sujeción aparejaba que se excluyeran de la

deducción del impuesto de renta las operaciones no realizadas por el sistema financiero⁵⁴. A pesar de reconocer que existía un trato diferenciado, la Corte Constitucional concluyó que dicha disparidad estaba justificada por varias razones, estas son: i) la eficiencia del sistema tributario en el control y recaudo fiscal; ii) las personas que acuden al sistema bancario deben pagar más gravámenes; iii) la necesidad de incentivar la bancarización y formalización de actividades económicas; iv) la consecuencia jurídica de la norma depende de la voluntad del contribuyente.

1. Adicionalmente, la Corte ha encontrado constitucional las disposiciones que asignan deducciones a los contribuyentes que se encuentran obligados a llevar contabilidad.

1. La Sentencia C-266 de 2019 declaró exequible el artículo 75 de la Ley 1819 de 2015. Ese enunciado prescriptivo presumía que los costos de los bienes intangibles de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad constituían el 30% del valor de enajenación, medida que no operaba para las personas que están obligadas a llevar contabilidad. Esta Corporación encontró que el trato dispar se encontraba justificado en la capacidad probatoria y contable de los sujetos objeto de comparación, así como la amplia libertad de configuración que tiene el legislador en materias tributarias. Agregó que ese trato responde a la disparidad fáctica respecto de la posibilidad que tienen los contribuyentes de acreditar la amortización de los costos fiscales.

1. En consonancia con la anterior providencia, la Sentencia C-606 de 2019 concluyó era exequible la posibilidad de que los sujetos obligados a llevar contabilidad realizaran deducciones en el impuesto sobre la renta como consecuencia de la depreciación causada por el desgaste de los bienes usados en los negocios o actividades productoras de renta; mientras los contribuyentes que carecían de la obligación de llevar la contabilidad no accedían a ese beneficio de disminución de la renta⁵⁵. Consideró que la diferenciación entre los contribuyentes obligados a llevar la contabilidad y los que no se asienta en la base del régimen general de las deducciones y es una disparidad común a todo el ET. En efecto esos

sujetos no se hallan en una misma situación fáctica y jurídica.

1. En el desarrollo del juicio de igualdad, la Sala constató que el trato no era desproporcionado y era idóneo para alcanzar el fin propuesto. Afirmó que estas modalidades de deducciones no están prohibidas por la Constitución. Asimismo, aseveró que la norma otorga este beneficio a los comerciantes. Por tanto, otorgar la deducción por depreciación a estos contribuyentes con ocasión de las actividades que realizan no es exagerado, de modo que fue declarada exequible por parte de la Corte Constitucional⁵⁶.

1. En Sentencia C-431 de 2020, providencia más reciente sobre la materia, se determinó que no quebrantaban los principios de igualdad y equidad tributaria que los contribuyentes que realicen pagos en efectivo solo podrán obtener la deducción y otros beneficios hasta cierto porcentajes o valor⁵⁷. La diferencia de trato se justificaba en que las deducciones se basan en distinciones entre los contribuyentes, fungen como incentivo para eliminar operaciones de lavados de activos y compensa los costos en que se incurre en el sistema financiero.

1. En consecuencia, esta Corporación estima que el legislador tiene la una amplia libertad de configuración para establecer deducciones y estipular sus elementos esenciales. Sin embargo, esa extensa potestad está restringida por los principios de igualdad y equidad tributaria, bajo circunstancias excepcionales. Las medidas adoptadas en disminuciones para calcular el monto del impuesto de renta se reputan prima facie constitucional y se encuentran sometidas a un test leve de igualdad. En este contexto, son relevantes la existencia de razones de orden fiscal o extrafiscal que justifique la restricción de acceso al beneficio tributario y la medida diferenciadora que puede implicar la deducción y regulación, como puede ser: i) la salvaguarda de la producción nacional; ii) el fomento de la bancarización del país; iii) el control tributario para luchar contra la evasión o fraude; iv) la eficiencia del sistema tributario.

1. Con base en este criterio, la Corte ha encontrado constitucional las diferencias tributarias para efectos de aplicar las deducciones entre contribuyentes que reciben ingresos o realizan gastos en el extranjero o en el país. También ha avalado los beneficios tributarios al momento de calcular la renta líquida de quienes se encuentran obligados a cumplir deberes fiscales, verbigracia llevar facturación o contabilidad. En efecto, las diferencias de trato en la regulación de las deducciones solo serán inconstitucionales si se demuestra que el sistema tributario ha sido perturbado en su integridad, al introducir una evidente, manifiesta y desproporcionada discriminación.

Las Libertades de empresa y de competencia en relación con sus límites constitucionales, en especial los contenidos en la regulación tributaria

1. Las libertades de empresa y de competencia se encuentran reconocidas y salvaguardadas en la Norma Superior, al asegurar la destinación de bienes a una actividad productiva y el acceso a los mercados de forma libre. Sin embargo, esos principios contienen límites como resultado de otras normas constitucionales; entre ellos, el interés general y el deber de contribuir a las cargas del Estado, representado en la legislación tributaria. En este contexto, esta Corporación ha abordado las medidas impositivas y fiscales que colisionan y restringen los derechos mencionados. Una muestra de esa situación sucede con la normatividad que regula el acceso a las deducciones o los beneficios tributarios.

1. Por ello, a la luz de lo dispuesto en los artículos 333 y 334 de la Constitución Política, se ha entendido que, dentro de las denominadas “libertades económicas” se encuentra la Libertad de Empresa y la libre competencia. La primera ha sido entendida como la facultad con que cuentan las personas de “afectar o destinar bienes de cualquier tipo (principalmente de capital) para la realización de actividades económicas para la producción e intercambio de bienes y servicios conforme a las pautas o modelos de organización típicas del mundo económico contemporáneo con vistas a la obtención de un beneficio o ganancia”.⁵⁹ La segunda aplica cuando un conjunto de empresarios que, en el contexto de un marco

normativo en igualdad de condiciones, ponen sus esfuerzos o recursos para alcanzar un determinado mercado de bienes y servicios⁶⁰. Se trata de la ausencia de obstáculos entre una pluralidad de empresarios que ejercen una actividad económica lícita.

1. De la libertad de empresa derivan, entre otras, (i) la libertad contractual (capacidad de celebrar acuerdos para el desarrollo de una actividad económica); y (ii) la libre iniciativa privada⁶¹. Por su parte de la libertad de competencia nacen tres prerrogativas “(i) la posibilidad de concurrir al mercado, (ii) la libertad de ofrecer las condiciones y ventajas comerciales que se estimen oportunas, y (iii) la posibilidad de contratar con cualquier consumidor o usuario.”⁶²

1. Ahora bien, en lo relacionado con los elementos que se han entendido constituyen el núcleo esencial del derecho a la libre competencia, la jurisprudencia de esta Corte ha reconocido: (i) el derecho de los empresarios que se hallen en una misma posición a no recibir un tratamiento discriminatorio; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse de él; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa, como sus métodos de gestión; (iv) la libre iniciativa privada; (v) el derecho a crear establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos de ley; y (vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable⁶³. En esa misma línea, la Corte ha manifestado que el núcleo esencial del derecho a la libre competencia consiste en la posibilidad de acceder al mercado por parte de los oferentes sin barreras injustificadas⁶⁴.

1. Con todo, se aclara que la Constitución no otorga el mismo nivel de protección a todas las formas de iniciativa privada, pues, dependiendo del tipo de actividad a desarrollar, esto es, de si implica alguna clase de riesgo social o su realización resulta esencial para la convivencia en sociedad (los servicios públicos), puede contar con restricciones, controles e, incluso, vigilancia estatal.

1. Es por esto que el contenido de la libertad de empresa y de la libre competencia se encuentra sujeto a la imposición de ciertos límites (normativa que regula el mercado o los precios, por ejemplo) con miras a corregir las fallas del mercado y a lograr escenarios de equidad y justicia; sin embargo, en ningún caso pueden llegar al extremo de anular el derecho y hacerlo inocuo, sino que por el contrario debe respetarse, en todo caso, el contenido mínimo de ese derecho. La Corte ha precisado que al establecerse que las libertades económicas no son absolutas y que el Estado tiene la posibilidad, y en algunos casos, el deber de intervenir en la economía se admite que la libertad de empresa, como garantía constitucional, pueda ser excepcionalmente limitada⁶⁵.

1. Así, esta Corporación ha reconocido que cualquier restricción que se pueda imponer a la libertad de empresa⁶⁶, debe: (i) adoptarse mediante una disposición de rango legal⁶⁷; (ii) respetar el núcleo esencial de la libertad involucrada, (iii) estar adecuadamente justificada; (iv) obedecer al principio de solidaridad o a alguna de las finalidades expresamente señaladas en la Constitución, y (v) responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad⁶⁸.

1. De forma paralela, la libre competencia posee límites impuestos por los actores y los que el legislador establece a través de ley en la regulación de los mercados⁶⁹. En Sentencia C-616 de 2001, se indicó que “se tiene entonces que, por un lado, a la luz de los principios expuestos, el Estado, para preservar los valores superiores, puede regular cualquier actividad económica libre introduciendo excepciones y restricciones sin que por ello pueda decirse que sufran menoscabo las libertades básicas que garantizan la existencia de la libre competencia. Por otro lado dichas regulaciones sólo pueden limitar la libertad económica cuando y en la medida en que, de acuerdo con los principios de razonabilidad y proporcionalidad, ello sea necesario para la protección de los valores superiores consagrados en la Carta.”

1. Ahora bien, los límites de los derechos a la libertad de empresa y a la competencia provienen de su contenido y de la colisión con otros principios. Por ejemplo, en Sentencia

C-882 de 2014, se recordó que la libertad de empresa tiene vedado “interferir irrazonablemente en el goce efectivo de los derechos fundamentales de los ciudadanos;⁷⁰ el orden y/o el interés público;⁷¹ y el ambiente o el patrimonio cultural de la nación.⁷²”. En similar sentido, la libertad de competencia debe ejercerse del contexto de la prevalencia del bien común, el interés público y la protección de los usuarios⁷³

1. En este estado de cosas, la Sala ha evaluado medidas tributarias que interfieren el derecho de libertad de empresa y de competencia, verbigracia⁷⁴: i) las deducciones del impuesto de renta; y ii) la concesión de beneficios tributarios.

1. De un lado, ha estimado que no quebranta el artículo 333 de la Carta Política la consagración de límites a las deducciones tributarias que entrañan un trato disímil entre los contribuyentes al momento de calcular el impuesto de renta. En la citada Sentencia C-496 de 1997, reconoció que establecer márgenes máximos de ganancia, al limitar los costos incurridos el exterior jamás implica una perturbación de la libertad económica (libertad de empresa y libre competencia), toda vez que la norma se subsume dentro de los objetivos del interés general y de la dirección de la economía por parte del Estado.

1. En igual sentido, la también referenciada Sentencia C-153 de 2003, respaldó el reconocimiento de una deducción a un sector de la economía nacional. Lo propio sucedió con la diferencia que ese beneficio contiene para los contribuyentes que adquieren servicios en el exterior o interior del país. Explicó que la infracción a la libre competencia es inexistente gracias a que el contribuyente tiene a su voluntad comprar servicios en el exterior o venderlos, alternativa que materializa la libertad económica.

1. De otro lado, en la Sentencia C-265 de 2019, se declaró exequible el artículo 100 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, precepto que contenía la causal de pérdida del beneficio tributario de progresividad en el pago del impuesto a la renta y la consecuente aplicación de la tarifa

general. Indicó que la medida analizada pretende alcanzar fines constitucionalmente legítimos, relacionados con el fortalecimiento del sistema tributario en términos de equidad y progresividad, combatir la evasión y la elusión fiscal, y evitar el abuso de la libertad de empresa, mediante la constitución artificiosa de sociedades cubiertas por el régimen de progresividad para su posterior enajenación con sus beneficios.

1. Asimismo, sintetizó que la medida no está prohibida por la Carta y es adecuada en términos superiores, porque si bien es una limitación a la toma de decisiones empresariales, no impide ni anula la gestión interna de los asuntos de la compañía, con lo cual se garantiza el núcleo esencial de la libertad de empresa. De igual forma, permite compatibilizar el ejercicio de la libertad económica con los límites del bien común y la responsabilidad social que la Constitución establece.

1. En conclusión, la Corte estima que la libertad de empresa y de competencia salvaguardan la destinación de bienes a una actividad y el acceso a los mercados sin barrera alguna, respectivamente. Sin embargo, dichos principios poseen límites derivado de la garantía del interés público y de la intervención del Estado en la economía. La regulación impositiva es una de las materias que puede generar la interferencia de la libertad de empresa y de competencia, colisión que se resuelve a través de un test leve de proporcionalidad.

1. En este contexto, se han avalado los límites a las deducciones y a los ingresos de los contribuyentes que se traducen en interferencias a la libertad de competencia y de empresa. Para la Corte, esas decisiones han estado justificadas en fines legítimos, como son; i) el fortalecimiento del sistema tributario en términos de equidad, transparencia, eficiencia y progresividad; ii) la bancarización y formalización de las actividades económicas; o iii) facilitar el control al sistema tributario en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

El contrabando y la tributación en la jurisprudencia de la Corte Constitucional

1. El contrabando ha sido reconocido como uno de los fenómenos que impacta en las

finanzas del Estado y en la Economía del país. Ante esa situación, el legislador ha reconocido su problemática e impactos, por lo que ha diseñado una serie de medidas que abarcan varios ámbitos del derecho, por ejemplo, el penal, el tributario, el administrativo entre otros.

1. En Sentencias C-360 de 2016 y C-403 de 2016, se definió al contrabando como una defraudación fiscal que consiste en introducir productos en un país o exportar mercancías sin pagar los derechos y costos de aduana a los que se encuentran sometidos.

1. De acuerdo con la jurisprudencia, la conducta mencionada afecta la economía nacional, los ingresos fiscales del Estado, la competencia entre los agentes económicos, las transacciones comerciales, el comercio internacional, el régimen cambiario, la política laboral y la industria nacional⁷⁵.

1. Para el derecho, el contrabando trastorna el orden económico en las dimensiones que se enuncian a continuación: i) los intereses patrimoniales del Estado en el nivel nacional y local⁷⁶. En el primer escenario, se perturba el recaudo de los aranceles, las tarifas, el impuesto de valor agregado -IVA- y el de renta. En el segundo ámbito, se restringe el ingreso territorial derivado del consumo de cigarrillos o licores; ii) la libre competencia y la libertad económica en su dimensión de leal e igualdad entre los agentes económicos⁷⁷. Es más, el contrabando es una contradicción misma para la libertad económica, pues un individuo obtiene una ventaja ilegal con la introducción de mercancías sin observar los requisitos aduaneros.

1. Ante ese panorama, el legislativo ha visto la necesidad de diseñar e implementar medidas para luchar contra el contrabando y la evasión⁷⁸, las cuales han girado de la criminalización al uso de facultades de política administrativa. De un lado, se encuentran las alternativas de carácter tributario, verbigracia sanciones o multas⁷⁹, así como la exigibilidad de deberes legales a los contribuyentes a fin de reconocer deducciones al impuesto de renta (obligación

de presentar las facturas)⁸⁰. De otro lado se hallan las medidas para contrarrestar el contrabando como actividad ilícita, como el decomiso, la retención, o sanción penal⁸¹.

1. Esta Corporación ha reconocido que la regulación legal contra el contrabando tiene la finalidad de proteger la “economía nacional para evitar la competencia desleal, la evasión fiscal y últimamente para regular la introducción de dineros de lavado de activos en dichas prácticas”⁸². Después de la década de 1990, la legislación para enfrentar el contrabando hizo hincapié en el lavado de activos como consecuencia de la apertura económica, la cual origina el ingreso de nuevos productos.

1. En la Sentencia C-403 de 2016, se indicó que la evolución descrita ha implicado que las leyes de lucha contra el contrabando aboguen por la necesidad de proteger la industria y el comerciante que cumple con las obligaciones legales en materia impositiva, sanitaria y comercial. Lo propio ha surgido con los compromisos pactados por el Estado Colombiano para suprimir las prácticas mencionadas en el contexto internacional. Las afectaciones que sufre la industria y el comercio nacional repercuten sobre la competitividad de los productos nacionales y su precio⁸³.

1. En suma, el contrabando como forma de fraude fiscal es uno de los problemas que afecta los ingresos del Estado y el orden económico a tal punto que pone en riesgo los derechos de los ciudadanos. Por ello, el legislador se ha planteado una serie de medidas, que abarcan sanciones penales a disposiciones en materia tributaria. Sobre este último ámbito de regulación, se han expedido alternativas que regulan procedimientos administrativos o las deducciones que impactan en el cálculo del impuesto de renta. La Corte Constitucional ha encontrado razonables ese tipo de medidas en razón a que fortalecen la evasión y la estrategia de lucha contra el contrabando.

Resolución del cargo

1. El accionante, el ICDT, la UROSARIO, la UEXTERNADO, el ICPHE, así como los ciudadanos César Camilo Cermeño y Daniel Barrios Espinoza solicitaron la inexecutable del artículo 9, parcial, de la Ley 383 de 1997, que adicionó el artículo 88-1 del ET, por estimar que es contrario a los artículos 9, 13, 227 y 333 de la Constitución Política. Explicaron que desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria, las libertades económicas y de empresa, así como la integración económica internacional y el trato nacional.

1. En relación con los mandatos reconocidos en el artículo 13, manifestaron que el precepto acusado establece una discriminación entre contribuyentes que comercializan productos importados calificados como de contrabando masivo y quienes hacen lo propio con bienes nacionales. El trato dispar injustificado consiste en que a los primeros sujetos solo se les acepta el 15% o 20% de la deducción de los gastos de publicidad para el efecto de calcular el impuesto de renta causado con las ventas de esos productos; mientras los segundos obtienen ese beneficio sin limitación alguna. Indicaron que ello desconoce la igualdad formal, dado que los extremos de comparación se encuentran en una misma situación fáctica y jurídica, representada en el pago de los aranceles e IVA, empero reciben un trato diferente al momento de tasar el impuesto. A la par arguyeron que todo lo anterior desincentiva la integración internacional y desconoce el principio de trato nacional.

1. Como consecuencia de la denunciada discriminación, agregaron que se desconocen los principios de la libre competencia y de la libertad de empresa, en la medida en que los comercializadores de mercancías importadas calificadas como de contrabando masivo sufren una restricción que impacta la base gravable del impuesto de renta. Los sujetos perjudicados quedan en la obligación de vender más productos o gastar menos en publicidad para acceder a la deducción.

1. En contraste, la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda, la DIAN y la Vista Fiscal consideraron que la disposición acusada era constitucional. Advirtieron que la regulación de las deducciones se encuentra amparada en la más amplia libertad de

configuración del legislador, quien expidió la norma para combatir la evasión tributaria y el contrabando.

1. Encima, indicaron que la norma no interfiere los derechos a la igualdad y a la libertad de empresa, por cuanto regula las circunstancias de dos grupos distintos, quienes no se encuentran en una misma situación fáctica y jurídica. Subrayaron que los bienes de producción local nunca se encontrarán en un escenario de contrabando y jamás ocupan una misma posición en el mercado. Además, concluyeron que la norma tiene asidero en finalidades constitucionales y no implica una afectación desproporcionada de esos principios.

1. Esta Corporación recuerda que debe resolver dos incógnitas de derecho relacionadas con los cargos reseñados:

i. ¿los incisos 1º y 2º así como el párrafo 1º del artículo 9º de la Ley 383 de 1997 infringen los derechos a la igualdad y no discriminación, en consonancia con el principio de equidad tributaria, de los contribuyentes que comercializan bienes importados calificados como de contrabando masivo (Artículos 9, 13 y 227 de la Carta Política,), al no aceptar al momento de calcular el impuesto de renta la deducción de los gastos de publicidad que superen el 15% de sus ventas?; y

i. ¿los incisos 1º y 2º así como el párrafo 1º del artículo 9 de la Ley 393 de 1997 quebrantan el principio a la libertad económica (libertad de empresa y libre competencia) de los contribuyentes que comercializan con productos importados calificados como de contrabando masivo (Artículo 333 Superior), al no aceptar en el cálculo del impuesto de renta la deducción de los gastos de publicidad que superen el 15% de sus ventas?

1. Antes de la resolución del cargo, la Corte realizará algunas precisiones entorno al contexto normativo y el alcance de la disposición acusada.

Contexto normativo y alcance de las normas demandadas

1. Para otorgar una comprensión adecuada del enunciado normativo censurado, la Sala considera importante reseñar la ley en la que fue consignado y su objeto. Lo antepuesto con el fin de entender el sentido del precepto atacado a partir de hermenéuticas que superen una lectura gramatical o textual del mismo.

1. El artículo 9 demandado se encuentra en la Ley 383 de 1997, “por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”. En la exposición de motivos del trámite del compendio legal demandado⁸⁴, se identificó que el deterioro de las finanzas públicas era preocupante para 1996. Este acentuamiento del déficit fiscal se explicaba por problemas en el recaudo de varios impuestos, la evasión y el contrabando.

1. Ante esa situación, el Gobierno presentó al Congreso de la República una gama de medidas tendientes a sanear las finanzas mediante la reducción del gasto y la mejora del recaudo. A su juicio, la segunda opción podía alcanzarse a través del fortalecimiento de la eficacia, la neutralidad y la progresividad del sistema tributario, así como de los instrumentos que tiene a su disposición la administración. También, enfatizó que la evasión y el contrabando son uno de los factores que más inciden desfavorablemente en los ingresos de la nación, por lo que era indispensable establecer medidas para contrarrestar esas conductas. La exposición de motivos destinó dos capítulos para hablar de dichas problemáticas.

1. En relación con el contrabando, se advirtió que esa conducta es uno de los retos más

grandes que enfrentaba la administración, debido a que tenía una gran magnitud en los ingresos corrientes de la nación y la proliferación de la conducta, que no disminuía a pesar del incremento de las acciones de la DIAN. Por ello, el primer capítulo de la ley estaría dispuesta para tratar dichos problemas mediante las siguientes medidas⁸⁵: i) la tarjeta fiscal; ii) la consagración de términos estrictos para revisar las declaraciones tributarias; iii) el reconocimiento a la administración de la facultad de exigir prueba del hecho generador del tributo en las visitas fiscales; iv) la obligación de presentar facturación a las autoridades tributarias; v) el control integral sobre los impuestos de aduanas y deducciones de renta; vi) la prohibición de aceptar deducciones causadas por erogaciones que no cumplan los requisitos legales, entre ellos, los bienes introducidos al país a través de prácticas de contrabando; vii) la vinculación del control cambiario y aduanero, lo que se tradujo en reconocer el contrabando técnico y abierto como infracción cambiaria a partir ciertos montos; viii) la asignación al Instituto Colombiano de Comercio Exterior de funciones de verificación de requisito de las importaciones; ix) la exigencia de presentar caución para demandar en el impuesto de renta; x) reducir la morosidad en el impuesto de renta; xi) la profundización de la responsabilidad solidaria por las defraudaciones fiscales; y xii) la penalización de la conducta del contrabando.

1. En este contexto, el artículo 9 de la Ley 383 de la Ley 1997 adicionó el artículo 88-1 al ET, como una de las herramientas que tiene la administración tributaria para combatir el contrabando y la evasión fiscal. En el Congreso de la República, se advirtió que “esta disposición responde al problema derivado de la gran cantidad de productos de consumo masivo que ingresan de contrabando y se expenden en el país, amparado por costosas campañas publicitarias”⁸⁶.

1. Como muchas otras proposiciones jurídicas del estatuto sub-examine, el enunciado legal demandado funge como incentivo para reducir el contrabando a partir de la limitación de los beneficios o ganancias que podrían obtener los comerciantes que incurran en estas prácticas. También, procura compensar la pérdida de recursos originada por el contrabando, al establecer un límite a las deducciones derivados de los gastos de propaganda a la hora de calcular la renta bruta en el impuesto de renta causada con la venta de los bienes importados. De igual forma, pretende alcanzar ese fin a través de la disminución de la

publicidad de los productos calificados como de contrabando masivo, sin que se llegué a una prohibición de la misma.

1. Para la fecha de la elaboración de la Ley 383 de 1997, era relevantar alcanzar esas metas, dado que se registraba una amplia diferencia entre las exportaciones declaradas en los países de origen de los productos extranjeros y las importaciones declaradas legalmente⁸⁷. En la exposición de motivos, se referenció como un ejemplo de esa situación era la comercialización ilegal de cigarrillos.

1. La prescripción establece que no se aceptarán para calcular el impuesto de renta la deducción de gastos de publicidad que supere el 15 % de las ventas que realicen los contribuyentes comerciantes de los productos importados calificados como de contrabando masivo. Con ello, la administración tributaria desconocerá ese tipo de expensas que superen ese valor de las ventas, lo que impacta el cálculo de la renta líquida y en últimas el monto del impuesto. Como se señaló en la parte motiva de esta providencia, las deducciones permiten restar la renta bruta para obtener la renta líquida, valor sobre el cual se tasaré el impuesto de renta.

1. Nótese que no aceptar la deducción de los costos de gastos de publicidad a partir de un monto opera en cierto tipo de productos, estos son, los que están calificados como de contrabando masivo, de acuerdo con la identificación que realice el Gobierno Nacional previo concepto de la Comisión Mixta de Gestión y Aduanera. A través del Decreto 3119 de 1991, modificado por el Decreto 416 de 2000⁸⁸, los televisores, equipos de sonido, radios, neveras, lavadoras, cigarrillos y bebidas alcohólicas son productos calificados como de contrabando masivo.

1. La disposición en comentario se complementa con los siguientes enunciados normativos: i) aceptar el 20% de la proyección de ventas de los productos importados calificados como de

contrabando masivo para aplicar la deducción de gastos de publicidad en el cálculo del impuesto de renta, siempre que exista autorización del director de la DIAN (Inc. 2); ii) excluir los gastos de publicidad de las ventas derivadas de los bienes introducidos al país de forma ilegal para deducir esas expensas del impuesto de renta (Inc. 3); iii) regular la deducción de los gastos de publicidad para las agencias publicitarias en las campañas de promoción y propaganda que fueron contratadas desde el exterior por personas que no tienen residencia o domicilio en el país (Inc. 4); iv) la posibilidad de aceptar la deducción total del impuesto de renta de los gastos y los costos de publicidad, en el evento en que la campaña promocional sea de posicionamiento inicial de productos extranjeros en el país (Par. 1); y v) asignar la competencia que tiene el Gobierno Nacional para calificar como de contrabando masivo un producto con el concepto previo de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera (Par. 2).

Cargo: desconocimiento del principio de equidad e igualdad tributaria en consonancia con el principio de trato nacional

1. Los considerandos jurídicos 25 - 29 y 34 de esta providencia explicaron el escrutinio judicial que debe surtir en casos en que se denuncia la infracción de los mandatos de la igualdad y de la equidad tributaria. Inicialmente, se revisa si la norma interfiere, prima facie, el principio de equidad. Para ello, se evaluará si la diferencia de trato es transcendental o accesoria al sistema tributario; y si observando estas calidades transforma a este en su conjunto en otro distinto. También se efectuará un análisis individual de la proposición jurídica atacada frente al principio de equidad tributaria. Una vez constatado lo anterior, la Sala verificará si dicha afectación se encuentra justificada bajo la óptica de los mandatos de la igualdad en un juicio leve.

Principio de equidad tributaria: La diferencia de trato en el sistema tributario respecto de los productos importados se encuentra en la base del régimen de deducciones y es común al Estatuto Tributario.

1. La Sala recuerda que la regulación fiscal se usa de diferente forma para lograr fines

fiscales o extrafiscales. En este contexto, ha estudiado la regulación de las deducciones que realizan una diferenciación entre gastos realizados en el exterior y en el país como una medida para combatir el contrabando y promover los productos de fabricación nacional. En esos casos también se han impuesto límites porcentuales para proceder al reconocimiento fiscal del beneficio.

1. Como se referenció en los fundamentos jurídicos 36 y 37 de esta providencia, las Sentencias C-409 de 1996 y C-153 de 2003 evaluaron la deducción que se aplicaba en el impuesto de renta para los gastos realizados en el exterior o comisionistas por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes. Los ejemplos citados son una muestra de la normalidad de ese tipo de disposiciones en el sistema tributario.

1. La diferenciación de expensas en razón de su origen nacional o extranjera evidencia que son medidas comunes en el diseño tributario, como lo muestran los artículos 25, 121 al 124 del ET, los cuales establecen la deducción en los gastos en el exterior y la limitación a los mismos. Inclusive, el artículo 123 del ET reconoce que existe deducción por concepto de contratos de importación de tecnología, patentes y marcas.

1. Conjuntamente, la normatividad tributaria efectúa una diferenciación basada en el carácter importado o no del bien en varios tributos. Verbigracia, el artículo 258 del ET permite que se descuenten del impuesto del IVA sobre la adquisición, construcción o formación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En ese mismo sentido, el artículo 423-1 excluye de impuesto sobre las ventas la importación de los premios y distinciones obtenidos por colombianos en concursos o en certámenes internacionales. Lo propio hace el artículo 424 del ET con varios bienes, por ejemplo, maquinaria importada temporalmente para industria pesada, siempre cuando dicha maquina no se produzca en el país. Otro tanto ocurre con los artículos 485-89, 485-290 o 488 del ET⁹¹. Por ello, no se puede concluir que el artículo 9 de la Ley 383 de 1997 hubiese transformado el sistema tributario en otro.

1. La norma demandada establece una diferencia tributaria en la deducción de los gastos de publicidad para efectos del cálculo del impuesto de renta. Al respecto, corresponde a este Tribunal indagar sobre las razones por cuales la ley estableció una distinción entre los contribuyentes que comercializan con bienes importados y nacionales.

1. La consagración y regulación de las deducciones hace parte de la libertad configurativa del legislador, al punto que pueden obedecer a razones fiscales y extrafiscales. En este caso es evidente la justificación de lucha contra el contrabando, pues la misma ley y las deducciones fueron reconocidas como una de las herramientas para combatir ese tipo de conductas que afectan las finanzas públicas. La medida busca desincentivar esas conductas con una limitación en los ingresos derivados de las ventas de los productos importados, al establecer un tope para que los gastos de publicidad que superen ese valor no sean deducibles a la hora de declarar renta. A su vez, pretende alcanzar esa meta desmotivando la publicidad de los productos que son susceptibles de contrabando. Nótese que la norma demandada opera solo en los bienes importados que están calificados como de contrabando masivo. Se trata de

1. A esta finalidad se suma el fomento de la compra de mercancías nacionales por parte de los comerciantes contribuyentes, lo que puede compensar los costos de elaboración y de personal en que debe incurrir el fabricante nacional. La medida persigue otro fin extrafiscal, como es impulsar la producción nacional en la competencia de los mercados. De ahí que, el legislador utilizó una herramienta tributaria para equilibrar las relaciones económicas. La posibilidad de que los productores locales puedan emplear mayores recursos en publicidad como resultado de la ausencia de límite de las deducciones tributarias en ese tipo de expensas al momento de calcular el impuesto de renta beneficia a las ventas, debido a que aumenta la información al consumidor para obtener un cambio de tendencia en el consumo⁹².

1. En Sentencias C-409 de 1996 y C-153 de 2013, se avalaron alternativas que fomentaron la compra de bienes fabricados en el país, tal como señaló la DIAN y el Ministerio de Hacienda en su intervención. Dentro del balance realizado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -OCDE- en sus informes (2019)⁹³, se identificó que Colombia tiene una industria débil como resultado de los costos que debe asumir en la elaboración, transporte y logística de los bienes producidos localmente.

1. Como advirtió la DIAN, la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda, tampoco puede perderse de vista que la mayoría de las marcas de los productos importados cuentan con un mejor posicionamiento en el mercado que los productos nacionales, lo que reduce la necesidad de gastar en campañas promocionales para la comercializar estos objetos. Inclusive, algunas marcas internacionales no requieren publicidad para captar el gusto del consumidor derivado del posicionamiento en el mercado. Para la Corte, esta clase de erogaciones son diferentes en los bienes nacionales, los cuales deben lograr un lugar estable en las relaciones económicas. Es importante precisar que la presunta diferencia solo opera en los bienes calificados como de contrabando masivo, especificación que reduce el impacto diferencial de la medida en los contribuyentes.

1. Además, cualquier contribuyente puede decidir si compra productos nacionales o importados o si realiza gastos de publicidad en esta clase de bienes para efectos de deducir el impuesto de renta. Incluso queda a su voluntad decidir si el monto del gasto en relación con sus ventas. En efecto, el enunciado legal revisa los ingresos para calcular la base gravable del impuesto.

1. En este estadio del presente juicio de validez, es determinante reseñar y resaltar el contexto histórico en que se expidieron la Ley 383 de 1997 y las normas posteriores que han empleado las restricciones o incentivos sobre la publicidad como una herramienta para cumplir fines fiscales y extrafiscales. El comercio con los cigarrillos es un caso paradigmático que muestra esa interacción, debido a que es un bien calificado como de contrabando

masivo en que la limitación de la publicidad ha sido un medio para reducir su consumo y, por ende, conductas que defraudan al fisco.

1. El precepto censurado busca reducir el contrabando con medidas que procuran disminuir o desincentivar la publicidad de productos que poseen la calificación de contrabando masivo y, en consecuencia, establecer un incentivo negativo para incurrir en ese tipo de fraudes. Se trata incidir en una práctica social determinada, con el fin de configurar opciones estables de consumo en una colectividad⁹⁴. La intensidad de las medidas que restringe la publicidad aumentó con la expedición de la Ley 1135 de 2009. Dicho estatuto prohibió la promoción de los productos de tabaco en los medios de comunicación destinados al público en general.

1. La referencia expuesta apareja que fijar restricciones o barreras para los gastos de publicidad no es opuesto al principio de equidad, máxime cuando se persiguen fines que procuran combatir la evasión fiscal y promover la producción local.

1. Con base en los argumentos expuestos, la Sala estima que queda a salvo la equidad horizontal, pues la diferencia que contiene la norma se basa en la persecución de finalidades fiscales y extrafiscales que atienden las reglas de deducciones del sistema tributario, al emplear medidas comunes en esta legislación. Por ende, la proposición jurídica censura materializa la lucha contra el contrabando y la promoción de la producción nacional. No parece excesivo establecer motivaciones para que los comerciantes puedan publicitar los productos de fabricación nacional, o que se compensen las pérdidas causadas por el contrabando. Inclusive, la alternativa no deroga la obligación de contribuir de los ciudadanos, pues constituye una precisión de dicho deber, al modificar solo el cálculo de la renta bruta.

1. Simultáneamente, la medida no es inequitativa, dado que se fundamenta en el carácter importado del bien calificado de contrabando masivo, etiqueta que responde a las

condiciones económicas de los contribuyentes en sus ingresos derivados de su actividad. La disposición atacada tampoco rompe el equilibrio entre los contribuyentes, en razón de que revisa sus particularidades y los beneficios que trae para estos.

1. De similar forma, la norma no infringe la equidad tributaria vertical, en la medida que la deducción diferenciadora se aplica de acuerdo con los ingresos que tiene el contribuyente derivado de las ventas que resultan de comercializar con productos calificados como de contrabando masivo. De ahí que a mayores ganancias se perderá el acceso al beneficio, lo que revisa la capacidad económica del contribuyente y sigue la exigencia de progresividad. Finalmente, el precepto no tiene efectos confiscatorios, como quiera que el rechazo de las deducciones por gastos de publicidad no priva de los ingresos que recibe el comerciante por la venta de los productos importados. En realidad, opera sobre descuentos a las ganancias en un grupo específico de gastos, de productos y con un tope de partida.

Juicio de igualdad: la norma establece una diferenciación entre sujetos que se encuentran en una situación jurídica y fáctica dispar.

1. El goce de la deducción de los gastos de publicidad depende de que el contribuyente comercialice con productos importados o nacionales a efectos de reducir la renta bruta a líquida. De ahí que, los extremos de comparación respecto del trato proferido son: por un lado, los contribuyentes colombianos que comercializan bienes importados calificados como de contrabando masivo; y, por otro lado, los contribuyentes colombianos que realizan transacciones con productos nacionales que poseen esa misma calidad.

1. La demanda y los intervinientes⁹⁵ aducen que los dos sujetos objeto de comparación se encuentran en una misma situación fáctica y jurídica por las siguientes situaciones: i) son contribuyentes y son sujetos pasivos del impuesto de renta; ii) son comerciantes; y ii) entran en un escenario de igualdad a partir del pago de aranceles y del impuesto del IVA. En

contraste, las instituciones públicas advirtieron que las situaciones de esos sujetos son también distintas, en la medida en que comercializan con bienes importados y nacionales, los cuales están sujetos a una regulación disímil.

1. Por su parte el parámetro de comparación a partir del cual se puede considerar que los dos son o no iguales⁹⁶ consiste en la posibilidad de combatir el contrabando con el desconocimiento de gastos de publicidad derivado de las ventas de los bienes calificados como de contrabando masivo. La Sala reitera que la identificación del tertium comparationis identifica un criterio relevante, de acuerdo con la finalidad de la norma o del trato⁹⁷.

1. En el contexto de la Ley 383 de 1997, la Sala estima que existe una condición esencial que coloca a los sujetos objeto de contraste en una situación dispar en la que es más relevante que las similitudes referidas. En efecto, se refiere a un trato desigual entre desiguales, a pesar de que existen condiciones similares, porque son más relevantes sus diferencias.

1. El criterio que pone a los sujetos comparados en una situación de desigualdad es el carácter importado del bien, el cual es susceptible de contrabando. Es apenas lógico que el legislador hubiese aplicado el desconocimiento de las deducciones para luchar contra ese fraude fiscal en los productos que son pasibles de dicha conducta que distorsiona el valor de las importaciones, es decir, el carácter importado del bien. Nótese que el producto nacional no es susceptible de contrabando que impacte las finanzas públicas.

1. Esta Corporación reconoce que el contrabando ha sido un problema que ha estado en agenda pública del Estado, dado que afecta los ingresos del Estado, la libre competencia y promueve el delito. El contrabando puede configurarse en dos tipos o clases⁹⁸, a saber: i) técnico: que consiste en el ingreso de mercancías al territorio nacional y declaración con una serie de maniobras fraudulentas que alteran la información con el objeto de subfacturar⁹⁹, sobrefacturar¹⁰⁰, cambiar el país de procedencia de la mercancía¹⁰¹ o modificar la posición

arancelaria del producto¹⁰²; y ii) abierto: que se refiere al ingreso de mercancías al territorio nacional sin ser presentadas o declaradas ante la autoridad aduanera.

1. Se subraya que cada tipo de contrabando se concentra en los productos importados, lo que evidencia que en el marco de una ley que lucha contra esas conductas la calificación del bien es un criterio relevante que pone a los contribuyentes en una situación diversa. Las especies de contrabando técnico requieren de documentación que son propias de los productos importados, por lo que los bienes locales no pueden ser susceptibles de ese tipo de fraude, como posibilidad lógica. Los datos recogidos y calculados por la DIAN indican que varios de los productos calificados como contrabando masivo son objeto de subfacturación, como son los aparatos eléctricos, de sonido, audiovisuales, así como al tabaco y bebidas alcohólicas. En el año 2019, la DIAN estimó que la subfacturación alcanzó el valor de \$ 4.841 millones de dólares.

1. Por su parte, el contrabando abierto, que reduce la disminución de ingresos y la producción nacional, procede en mayor medida de Reino Unido, Italia, Estados Unidos y Francia. Por sección de arancel, los productos más representativos de contrabando son de nuevo los aparatos de grabación o reproducción de sonido, aparatos de grabación o reproducción de imagen y sonido en televisión. Se estima que esta modalidad de contrabando asciende \$ 362 millones de dólares.

1. La naturaleza importada del bien es un criterio diferenciador de la norma, el cual evidencia una situación distinta entre los sujetos objetos de contraste. En la circular 124 de 1997 y el concepto 025304 de 1998, la DIAN precisó que los costos y gastos de publicidad de los productos de procedencia extranjera introducidos al país tienen un tratamiento especial derivado de su procedencia. Ello es así por el carácter susceptible de contrabando del bien importado, conductas que no puede incurrir un producto nacional que sale de una fábrica local. Se trata de una condición lógica de aplicación de la norma y no de una presunción de que los comerciantes que realizan negocios con productos importados incurren en

contrabando.

1. Por ejemplo, una nevera construida en Colombia jamás podría incurrir en un contrabando técnico por cambio de país de origen, subfacturación o sobrefacturación. La razón es simple: la nevera de producción local no ingresa al país y no tendría papeles de importe, como los recibos de compra en el exterior que permitan al distribuidor alterar los documentos para beneficiarse ilegítimamente de la venta. Se restringen esa clase de bienes, porque son los productos de mayor contrabando, empero el carácter importado es determinante para paliar el fenómeno del contrabando. El legislador identificó esto cuando señaló que “esta disposición responde al problema derivado de la gran cantidad de productos de consumo masivo que ingresan de contrabando y se expenden en el país, amparado por costosas campañas publicitarias”¹⁰³. Lo expuesto adquiere relevancia cuando se revisa las exportaciones declaradas en los países de origen y las importaciones declaradas en Colombia.

1. Para la Corte y a diferencia de lo expuesto por algunos intervinientes, las cifras reseñadas evidencian que el contrabando es un fenómeno que sigue latente, por lo que normatividades específicas para luchar contra él son necesarias. Para el año 2019, la DIAN obtuvo un estimado de que el contrabando técnico por subfacturación y el abierto sumaron \$ 5.473 millones de dólares, dato que representa un aumento del 11.7 % respecto del año 2018.

1. Como no son equiparables los sujetos y los supuestos de hecho, es imposible sostener, como lo hace la demanda y lo advirtieron algunos intervinientes, que el artículo 9 parcial de la Ley 383 de 1997 discrimina a los contribuyentes que comercializan bienes importados para aplicar las deducciones de los gastos de publicidad¹⁰⁴. Se trata de situaciones diferentes fáctica y jurídicamente, pese a sus similitudes, en concordancia con lo afirmado por parte del Gobierno Nacional y de la DIAN. En ejercicio de la amplia libertad configurativa, el legislador estableció un límite en la deducción de los gastos de publicidad a aquellos sujetos que puede incurrir en alguna de las modalidades de contrabando.

1. En este contexto, no es posible continuar con el siguiente paso metodológico y realizar el juicio de igualdad. Cabe acotar que los sujetos objeto de contraste son diferentes y se encuentran en situación disímil, a pesar de sus similitudes, por cuanto son más relevantes sus disparidades.

1. Aunado a lo anterior, la Corte considera que no se perturba el principio de trato nacional, en la medida en que la diferencia expuesta recae sobre sujetos que se hallan en situación diferente, al tener en cuenta la ley en la que se incluyó la norma acusada. Ahí, el carácter importado del bien adquiere una relevancia tal que diferencia a los contribuyentes. La Ley 383 de 1997 procura fortalecer las finanzas públicas, eliminar las prácticas de competencia desleal entre otros, finalidades que también justifican ese presunto trato dispar cuestionado por el actor.

1. En conclusión, el artículo 9 parcial de la Ley 383 de 1997 no infringe los principios de equidad y de igualdad tributaria. Se estima que el enunciado normativo demandado debe ser entendido dentro del contexto de la ley de su expedición, esto es, una prescripción que es una herramienta de lucha contra el contrabando a través de medios tributarios. A su vez, en el análisis debe tenerse en cuenta que la proposición jurídica acusada procura promover la producción local. Por ende, el precepto censurado no perturba el mandato de equidad tributaria, porque la diferenciación entre los contribuyentes que comercializan productos importados calificados como de contrabando masivo con quienes hacen lo propio con bienes nacionales no es extraño al régimen de las deducciones y al sistema tributario, ni lo convierte en otro modelo.

1. Conjuntamente, no implica un tratamiento inequitativo entre contribuyentes, pues tiene en cuenta sus diferencias y se encuentra soportada en el objetivo de combatir el contrabando y de impulsar la producción nacional en el marco de un mercado en donde los productos

importados se encuentran mejor posicionados. Desconocer la resta de los gastos de publicidad para calcular el impuesto de renta revisa la capacidad de pago de los contribuyentes, trata de modo diferente a sujetos que se encuentran en situación diversa y no tiene implicaciones confiscatorias.

1. Así mismo, no desconoce el derecho a la igualdad, toda vez que la norma regula sujetos que se encuentra en situación diferente. A pesar de que los contribuyentes de bienes importados y nacionales calificados de contrabando masivo cuentan con algunas similitudes, los separa un criterio relevante a efectos de aplicar la proposición jurídica demandada. Se trata del carácter importado de los bienes, por cuanto estos son susceptibles de ser objeto de contrabando técnico o abierto, alternativa que no tienen los productos nacionales. Nótese que la norma demandada hace parte de las herramientas que diseñó el legislador para luchar contra el contrabando, conducta que continúa vigente y en la actualidad.

Cargo: desconocimiento de los derechos a la libertad de empresa y libre competencia

1. Los actores y los intervinientes manifestaron que establecer el límite del 15 % a la deducción de los gastos de publicidad afectaba los ingresos de los comerciantes y la libre iniciativa privada. A su juicio, se perturban los beneficios alcanzados en desarrollo de las actividades económicas.

1. La regulación impositiva es una de las materias que puede generar la interferencia de la libertad de empresa y de libre competencia, colisión que se resuelve a través de un test leve de proporcionalidad y razonabilidad. En este contexto, se han avalado los límites a las deducciones y a los ingresos de los contribuyentes que se traducen en interferencias a la libertad de competencia y de empresa. Para la Corte, esas decisiones han estado justificadas en fines legítimos, como son; i) el fortalecimiento del sistema tributario en términos de equidad, transparencia, eficiencia y progresividad; ii) la bancarización y formalización de las

actividades económicas; o iii) facilitar el control al sistema tributario en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

1. En el párrafo 51, la Sala reiteró que el núcleo de la libertad de empresa corresponde con (i) el derecho de los empresarios que se hallen en una misma posición a no recibir un tratamiento discriminatorio; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse de él; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa, como sus métodos de gestión; (iv) la libre iniciativa privada; (v) el derecho a crear establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos de ley; y (vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable¹⁰⁵. Por su parte, el núcleo esencial del derecho a la libre competencia consiste en la posibilidad de acceder al mercado por parte de los oferentes sin barreras injustificadas.

1. En el caso sub-judice, se presenta una colisión entre la libertad de empresa contra el interés general que se defiende en el marco de la lucha contra el contrabando. La libre iniciativa privada se ve interferida con el incentivo negativo que contiene el inciso demandado y consiste en condicionar al contribuyente empresario a adquirir cierto tipo de bienes o limitar el gasto de publicidad para acceder al beneficio de la deducción. En ese contexto, se procederá aplicar un test leve de constitucionalidad para resolver esa tensión entre principios, juicio que se compone de los siguientes estadios¹⁰⁶: i) corroborar que la alternativa persigue un fin legítimo y el medio no esté prohibido por la Constitución; y ii) verificar que la medida sea adecuada e idónea para alcanzar el objetivo perseguido.

1. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 383 de 1997¹⁰⁷, la finalidad de la norma objeto de estudio consiste en mejorar el recaudo del dinero público, fortalecer la eficacia, la neutralidad del sistema tributario, así como formular herramientas que controlen la evasión y el contrabando. Así mismo, procura fomentar la producción nacional. Se tiene que ese fin no se encuentra prohibido por la Constitución. Lo mismo sucede con el medio, toda vez que establecer diferencia en las deducciones no infringe el principio de igualdad y

ha sido utilizado en varias oportunidades, por ejemplo, las Sentencias C-496 de 1997, C-153 de 2003, C-249 de 2013, C-266 de 2019, C-606 de 2019 y C-431 de 2020.

1. La Sala constata que el medio empleado por parte del legislador es idóneo y adecuado para contribuir a alcanzar el objetivo perseguido por la norma, en la medida en que impone un control a la actividad de contrabando en la limitación de la deducción en actividades que son susceptibles de comisión de esa conducta de fraude y que son difíciles de identificar. Así mismo, compensa por concepto del recaudo del impuesto de renta la pérdida de dinero que sufre el Estado por los diversos tipos de contrabando, cifras que son alta según las estimaciones de la DIAN. Se advierte que medir con datos reales los efectos de esa conducta de fraude fiscal es sumamente difícil. Ante esa situación, la DIAN ha realizado estimaciones y ha aclarado que no puede tener una cifra específica.

1. Así mismo, el precedente constitucional sobre la lucha contra el contrabando ha reconocido que el medio o la alternativa que escoja el gobierno no debe ser totalmente adecuado e idóneo para alcanzar el fin. Es más, permite que la medida sea imperfecta en términos de eficacia. En Sentencia C-249 de 2013, la Sala Plena precisó que “la adecuación o idoneidad de un medio se satisface si presta una contribución positiva para alcanzar el fin que persigue, y por lo mismo no es determinante que sea un medio imperfecto, para resolver definitiva o exclusivamente un problema, como en este caso, de evasión o fraude fiscal”.

1. De la misma forma, se constata que la medida reporta mayores beneficios para los principios que respaldan la alternativa que el sacrificio que padece el derecho a la libre empresa para los contribuyentes que comercializan productos importados. La opción contenida en el inciso 1º del artículo 9 de la Ley 383 de 1997 aumenta el recaudo de las finanzas públicas en lucha contra las prácticas de contrabando, que pueden afectar la libre competencia, y desarrolla el interés general. Por su parte, la libertad de empresa sufre una afectación menor, por cuanto no impide la iniciativa privada, ni evita acudir al mercado. Es más, permite que los contribuyentes que comercialicen con productos importados puedan

generar ganancias y promocionar esos bienes dentro del tope fijado. Tampoco perturba el derecho a crear establecimientos de comercio, fijar su organización de la empresa, y mucho menos implica una intromisión en los métodos de gestión.

1. Respecto del derecho de la libre competencia, la Corte reitera el precedente de las Sentencias C-496 de 1997 y C-153 de 2003, el cual concluyó que no se vulneraba ni se afectaba ese mandato, por cuanto el contribuyente tiene la libertad de comprar o vender los servicios del exterior. Eso mismo sucede en este caso. El contribuyente tiene la libertad de ingresar al mercado importado para comprar productos y venderlos en el país. También tiene la opción de incurrir en gastos de publicidad y el porcentaje de los mismos en relación con los ingresos de las ventas.

1. Por consiguiente, esta Corporación estima que establecer un límite a la deducción de los gastos de publicidad de los contribuyentes que comercializan con bienes importados calificado como de contrabando masivo no interfiere de forma desproporcionada el derecho a la libre empresa y no afecta el de libre competencia.

1. El primero, por cuanto la prescripción persigue fines fiscales y extrafiscales que no se encuentran prohibidos por la Constitución y desarrollan la garantía del interés general, el control a la evasión fiscal y al contrabando, el aumento de ingresos al Estado, la eficiencia del sistema tributario, el fomento de la producción nacional. Además, el medio seleccionado por el legislador tiene respaldo constitucional y es idóneo para alcanzar los fines propuestos. Restringir el porcentaje de gastos deducibles en publicidad de productos importados auxilia a controlar el contrabando técnico y abierto, los cuales se causan en ese tipo de bienes. Además, compensa la pérdida de dinero que sufre el Estado por los impactos fiscales del contrabando técnico y los costos en que incurre el productor local. Con base en la Sentencia C-149 de 2013, en materia de deducciones y lucha contra el contrabando no es necesario que la medida sea totalmente eficaz para alcanzar el fin planteado.

1. El segundo, porque el contribuyente tiene la libertad de ingresar al mercado importado para comprar productos y venderlos en Colombia. A su vez, tiene la opción incurrir en gastos de publicidad y el porcentaje de los mismos en relación con los ingresos de las ventas. Así mismo, la medida combate el contrabando abierto y el técnico (Subfacturación o cambio de país de procedencia), fenómenos que interfieren con la libre competencia.

Síntesis de la decisión

1. En esta oportunidad, la Sala Plena estudia una demanda de inconstitucionalidad formulada contra el inciso 1 del artículo 9 de la Ley 383 de 1997, por estimar que es contrario a los artículos 9, 13, 227 y 333 de la Constitución Política. El ciudadano Juan Camilo De Bedout Grajales, así como el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Universidad del Rosario, el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, el Instituto de Ciencia Política Hernán Echavarría Olózaga, y los ciudadanos César Camilo Cermeño y Daniel Barrios Espinoza que manifestaron que la disposición mencionada desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria, las libertades económicas y de empresa, así como la integración económica internacional y el trato nacional.

1. A su juicio, el precepto acusado establece una discriminación entre contribuyentes que comercializan productos importados calificados como de contrabando masivo y quienes hacen lo propio con bienes nacionales. El trato dispar injustificado consiste en que a los primeros sujetos solo se les acepta el 15% o 20% de la deducción de los gastos de publicidad para el efecto de calcular el impuesto de renta causado con las ventas de esos productos; mientras los segundos obtienen ese beneficio sin limitación alguna. Como consecuencia de la denunciada discriminación, agregaron que se infringen los principios de la libre competencia y de la libertad de empresa, en la medida en que los comercializadores de mercancías importadas calificadas como de contrabando masivo sufren una restricción tributaria que los obliga vender más productos o gastar menos en publicidad para acceder a la deducción.

1. En contraste, la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, así como el señor Procurador General de la Nación consideraron que la disposición acusada era constitucional. Indicaron que la regulación de las deducciones se encuentra amparada en la más amplia libertad de configuración del legislador, quien expidió la norma para combatir la evasión tributaria y el contrabando. Agregaron que la norma no interfiere los derechos a la igualdad y a la libertad de empresa, por cuanto regula las circunstancias de dos grupos distintos, quienes no se encuentran en una misma situación fáctica y jurídica. Subrayaron que los bienes de producción local nunca se encontrarán en un escenario de contrabando y no ocupan una misma posición en el mercado. Finalmente, concluyeron que la norma demanda tiene asidero en finalidades constitucionales a la par que no implica una afectación desproporcionada de esos principios.

1. Previo al análisis de mérito, se procede a estudiar la aptitud sustantiva de la demanda debido a que la intervención del Gobierno Nacional cuestionó la aptitud sustantiva del cargo que reclamaba la infracción de los artículos 9, 13 y 227 de la Carta Política. Al respecto, la Sala concluye que la censura propuesta por el ciudadano De Bedout Grajales observó los requisitos para emitir una decisión de fondo. El cumplimiento de esa condición fue verificada por la Corte Constitucional en el Auto 080 de 2020, que resolvió el recurso de súplica contra la decisión de rechazo del cargo que denunció el desconocimiento del principio de igualdad y equidad tributaria.

1. En ese contexto, el primer problema de mérito que debe resolver la Sala Plena consiste en determinar: ¿si los incisos 1º y 2º así como el párrafo 1º del artículo 9º de la Ley 383 de 1997 infringen los derechos a la igualdad y no discriminación, en consonancia con el principio de equidad tributaria, de los contribuyentes que comercializan bienes importados calificados como de contrabando masivo (Artículos 9, 13 y 227 de la Carta Política,), al no aceptar al momento de calcular el impuesto de renta la deducción de los gastos de publicidad que superen el 15% de sus ventas?

1. Esta Corporación estima que el legislador tiene una amplia libertad de configuración para establecer deducciones y estipular sus elementos esenciales. Sin embargo, esa extensa potestad está restringida por los principios de igualdad y equidad tributaria, bajo circunstancias excepcionales. Las medidas adoptadas en disminuciones para calcular el monto del impuesto de renta se reputan prima facie constitucional y se encuentran sometidas a un test leve de igualdad. En este contexto, son relevantes la existencia de razones de orden fiscal o extrafiscal que justifique la restricción de acceso al beneficio tributario y la medida diferenciadora que puede implicar la deducción y regulación, como puede ser: i) la salvaguarda de la producción nacional; ii) el fomento de la bancarización del país; iii) el control tributario para luchar contra la evasión o fraude; iv) la eficiencia del sistema tributario, entre otros.

1. Con base en este criterio, la Corte ha encontrado constitucional las diferencias tributarias para efectos de aplicar las deducciones entre contribuyentes que reciben ingresos o realizan gastos en el extranjero o en el país. También ha avalado los beneficios tributarios al momento de calcular la renta líquida de quienes se encuentran obligados a cumplir deberes fiscales, verbigracia llevar facturación o contabilidad. En efecto, las diferencias de trato en la regulación de las deducciones solo serán inconstitucionales si se demuestra que el sistema tributario ha sido perturbado en su integridad, al introducir una evidente, manifiesta y desproporcionada discriminación.

1. En el caso subjudice, se tiene que el artículo 9 parcial de la Ley 383 de 1997 no infringe los principios de equidad y de igualdad tributaria, así como de trato nacional. Con base en las Sentencias C-496 de 1997, C-153 de 2003, C-249 de 2013, C-266 de 2019, C-606 de 2019 y C-431 de 2020, indicó que el enunciado normativo demandado debe ser entendido dentro del contexto de la ley de su expedición, así como en la libertad configurativa que tiene el legislador para establecer deducciones y adoptar medidas que contrarrestan las conductas que reducen los ingresos del Estado. La Ley 383 de 1997 es un compendio legal que pretende combatir la evasión y el contrabando. En ese contexto, la prescripción atacada es una herramienta de lucha contra el contrabando a través de medios tributarios.

145. El precepto censurado no perturba el mandato de equidad tributaria, porque la diferencia entre los contribuyentes que comercializan productos importados calificados como de contrabando masivo con quienes hacen lo propio con bienes nacionales no es extraña al régimen de las deducciones y al sistema tributario, ni lo convierte en otro modelo, como lo expusieron las Sentencias C-409 de 1996 y C-153 de 2003. El hecho de desconocer la deducción de los gastos de publicidad para calcular el impuesto de renta revisa la capacidad de pago de los contribuyentes, debido a que opera ante mayores ingresos de ventas de bienes. A su vez, señaló que no tiene implicaciones confiscatorias, porque es un beneficio para reducir la renta líquida.

1. Así mismo, el trato dispar estudiado no desconoce el derecho a la igualdad, toda vez que la norma regula sujetos que se encuentra en situación diferente. A pesar de que los contribuyentes de bienes importados y nacionales calificados de contrabando masivo cuentan con algunas similitudes, son más relevantes sus diferencias. En concreto, los sujetos objeto de comparación son disímiles, porque unos comercializan con bienes importados y otros con nacionales. El carácter importado de los bienes es el criterio que pone a los contribuyentes en situación diferente, por cuanto los productos importados son susceptibles de ser objeto de contrabando técnico o abierto, posibilidad que no tienen los productos nacionales. Nótese que la norma demandada hace parte de las herramientas que diseñó el legislador para luchar contra el contrabando, conducta que continúa vigente y en la actualidad.

1. Como segundo problema jurídico se plantea determinar ¿si el inciso 1º del artículo 9 de la Ley 393 de 1997 quebranta el principio a la libertad económica de los contribuyentes que comercializan con productos importados calificados como contrabando masivo (Artículo 333 Superior), al no aceptar en el cálculo del impuesto de renta la deducción de los gastos de publicidad que superen el 15% de sus ventas?

1. La Corte considera que la libertad de empresa y de mercado salvaguardan la destinación

de bienes a una actividad y el acceso a los mercados sin barrera alguna, respectivamente. Sin embargo, dichos principios poseen límites derivado de la garantía del interés público y de la intervención del Estado en la economía. La regulación impositiva es una de las materias que puede generar la interferencia de la libertad de empresa y de competencia, colisión que se resuelve a través de un test leve de proporcionalidad.

1. En este contexto, se han avalado los límites a las deducciones y a los ingresos de los contribuyentes que se traducen en interferencias a la libertad de competencia y de empresa. Para la Corte, esas decisiones han estado justificadas en fines legítimos, como son; i) el fortalecimiento del sistema tributario en términos de equidad, transparencia, eficiencia y progresividad; ii) la bancarización y formalización de las actividades económicas; o iii) facilitar el control al sistema tributario en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

1. Sobre el particular, esta Corporación estima que establecer un límite a la deducción de los gastos de publicidad de los contribuyentes que comercializan con bienes importados calificado como de contrabando masivo no interfiere de forma desproporcionada el derecho a la libre empresa y no afecta el de libre competencia.

1. El primero, por cuanto la prescripción persigue fines fiscales y extrafiscales que no se encuentran prohibidos por la Constitución y desarrollan la garantía del interés general, el control a la evasión fiscal y al contrabando, el aumento de ingresos al Estado, la eficiencia del sistema tributario, el fomento de la producción nacional.

1. Además, el medio seleccionado por el legislador tiene respaldo constitucional y es idóneo para alcanzar los fines propuestos. Restringir el porcentaje de gastos deducibles en publicidad de productos importados auxilia a controlar el contrabando técnico y abierto, los cuales se causan en ese tipo de bienes. A su vez, compensa la pérdida de dinero que sufre el Estado por los impactos fiscales del contrabando técnico y los costos en que incurre el

productor local. Con base en la Sentencia C-149 de 2013, precisó que en materia de deducciones y lucha contra el contrabando no es necesario que la medida sea totalmente para alcanzar el fin planteado.

1. El segundo, porque el contribuyente tiene la libertad de ingresar al mercado importado para comprar productos y venderlos en Colombia. A su vez, tiene la opción incurrir en gastos de publicidad y el porcentaje de los mismos en relación con los ingresos de las ventas. Así mismo, la medida combate el contrabando abierto y el técnico (Subfacturación o cambio de país de procedencia), fenómenos que interfieren con la libre competencia.

I. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar EXEQUIBLE el inciso 1º del artículo 9º de la Ley 383 de 1997, “por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”, disposición que adicionó el artículo 88-1 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, por los cargos analizados en esta oportunidad.

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Con salvamento de voto

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Con salvamento de voto

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

Con aclaración de voto

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

A LA SENTENCIA C-059/21

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Oportunidad procesal para definir la aptitud de la demanda

Expediente: D-13614

Magistrado Ponente:

Alberto Rojas Rios

Con respeto por las decisiones de la Sala Plena, suscribo esta aclaración de voto en relación con la sentencia de la referencia. Comparto la declaratoria de exequibilidad de la norma demandada, por cuanto no vulnera el principio de igualdad (artículo 13 C.P.). Sin embargo, considero que la Corte debió inhibirse respecto de los presuntos cargos por vulneración del principio de integración internacional (artículos 9 y 227 C.P.) y del principio de libertad económica (artículo 333 C.P.), habida cuenta de que no cumplían con la carga mínima de argumentación exigida para llevar a cabo el control constitucionalidad. Esto es así, por las siguientes razones:

1. El presunto cargo por vulneración de los artículos 9 y 227 de la Constitución carecía de certeza y especificidad. De un lado, carece de certeza, porque el actor adscribe a los artículos 9 y 227 de la Constitución un contenido normativo que no tienen. En efecto, estas disposiciones no prevén el principio de trato nacional de los productos importados, sino que disponen el reconocimiento de los principios del derecho internacional y la orientación de la política exterior de la República hacia la integración latinoamericana. De otro lado, carece de especificidad, por cuanto los argumentos planteados por el demandante para sustentar la supuesta vulneración del principio de integración nacional son generales y abstractos, y, además, son casi idénticos a los argumentos planteados para sustentar el cargo por el principio de igualdad, como lo advirtió acertadamente el magistrado sustanciador en el auto inadmisorio¹⁰⁸. En este sentido, este argumento del actor se funda en una interpretación subjetiva y vaga que supuestamente se desprende de los citados artículos de la Constitución, que no del contenido objetivo y verificable de los mismos en relación con el principio de integración internacional.

1. El presunto cargo por vulneración del artículo 333 de la Constitución carece de certeza y

suficiencia. Esto, por cuanto el demandante sustenta su pretendido cargo en las consecuencias subjetivas de la norma demandada. En efecto, el actor funda su argumentación en que la norma acusada crea barreras que “generan una menor rentabilidad financiera en la comercialización de productos importados con relación a productos nacionales de condiciones análogas”, lo que no se sustenta en el contenido normativo objetivo y verificable de la disposición demandada. En otras palabras, no es posible derivar del límite a la deducibilidad de los gastos y costos de publicidad las eventuales consecuencias negativas que plantea el demandante. Esto, en especial cuando el comercializador que importa productos que corresponden a renglones calificados de contrabando masivo puede elegir entre (i) adquirir los bienes en el exterior o en Colombia o (ii) incurrir en los gastos de publicidad por encima del porcentaje previsto por el inciso demandado. En estos términos, el presunto cargo no satisface el requisito de suficiencia, porque, a partir de estos argumentos, no surge una duda mínima de inconstitucionalidad.

1. La Sala debió examinar la aptitud de los cargos, en lugar de reiterar los argumentos planteados en el auto de súplica. Esto, por cuanto el pronunciamiento de la Sala Plena en relación con el recurso de súplica no es óbice para que, previo a emitir decisión de fondo, verifique que la demanda contiene auténticos cargos de inconstitucionalidad. Al respecto, la Corte Constitucional ha reiterado que, cuando la Sala Plena resuelve un recurso de súplica, “le corresponde exclusivamente examinar si el auto de rechazo de una demanda se encuentra ajustado a derecho, pero no le es dable hacer la evaluación definitiva sobre los requisitos de admisibilidad de una demanda”¹⁰⁹. Por esta razón, el auto de súplica contiene una valoración apenas sumaria de la acción, que no compromete la decisión sobre la aptitud de los cargos que se efectúe en la sentencia¹¹⁰. Asumir lo contrario desconocería el efecto útil del proceso deliberativo en el trámite de la acción pública de inconstitucionalidad, por cuanto la Sala Plena no examinaría los argumentos planteados por los intervinientes en relación con la aptitud de los cargos analizados, como sucedió en el caso sub examine¹¹¹.

Fecha ut supra,

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

SALVAMENTO DE VOTO DE LA MAGISTRADA

DIANA FAJARDO RIVERA

A LA SENTENCIA C-059/21

Referencia: Expediente D-13614

Magistrado ponente:

Alberto Rojas Ríos

1. Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la Sala Plena, me permito manifestar las razones por las cuales salvo el voto en relación con la Sentencia C-059 de 2021. Esencialmente, considero que la Corte debió haberse inhibido de emitir pronunciamiento de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda. A mi juicio, los cargos planteados no superaban los requisitos de suficiencia y especificidad, en la medida en que ninguno de ellos mostraba mínimamente la existencia de una posible contradicción entre la disposición acusada y las normas constitucionales que se estimaban vulneradas.

1. En primer lugar, para el demandante el precepto acusado desconocía el principio de igualdad y, consecuentemente, el mandato de integración latinoamericana. En su opinión, la norma establecía un trato diferenciado, carente de justificación, para los contribuyentes que comercializan bienes importados, calificados objetivamente como de contrabando masivo, en comparación con los contribuyentes que comercializan esos mismos productos fabricados en el país. Lo anterior, porque, a diferencia de lo que ocurre con los segundos, respecto de los primeros la norma impide la deducción de gastos y costos implicados en su publicidad, promoción y propaganda, cuando los valores respectivos superen el 15% de las ventas correspondientes.

1. En segundo lugar, el actor sostenía que el precepto demandado violaba la libertad de empresa y la libre competencia. Argumentaba que se imponían costos a los importadores

para poner a disposición del mercado los bienes y servicios que se desean intercambiar, con lo cual se restringía el ejercicio de las iniciativas privadas y se afectaban los beneficios obtenidos en la actividad económica. De modo más específico, señalaba que los comercializadores de mercancías importadas, calificadas como de contrabando masivo, sufrían una restricción que impactaba la base gravable del impuesto de renta, en tanto quedarían en la obligación de vender más productos o gastar menos en publicidad para acceder a la deducción tributaria.

1. A mi juicio, ninguno de los anteriores cargos contaba con aptitud sustantiva y, por lo tanto, la Corte debió inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo.

1. De un lado, en relación con el cargo por violación del derecho de igualdad y el mandato de integración latinoamericana, me parece claro que se trataba de un argumento que carecía de suficiencia, pues los sujetos que el demandante confrontaba no eran comparables en el plano de la disposición acusada. En el marco de una norma tributaria, diseñada conforme al amplio margen de configuración del Legislador, que impide ciertas deducciones a importadores de productos calificados de contrabando masivo por el Gobierno nacional, es evidente que estos comerciantes no están en la misma posición de quienes intercambian productos del mismo género a nivel local. Esto, precisamente porque se trata de un precepto que, se infiere, fue diseñado en orden a enfrentar la referida práctica de defraudación fiscal, que solo puede ser cometida por quienes se dedican a la introducción de mercancías de ese carácter al país.

1. En este sentido, la mera consideración de que unos y otros sujetos comercian los mismos productos no plantea el más mínimo indicio de inconstitucionalidad. El aspecto notable de la disposición acusada es, justamente, la diferenciación basada en el origen de los productos y el hecho de que estos son considerados dentro de la clase de los que más comúnmente son objeto de contrabando. De esta manera, se trata de una regla tributaria que parece en principio razonable, cuya presunción de constitucionalidad el demandante no logró cuestionar de forma básica desde la perspectiva del cargo propuesto y por eso estimo que la

acusación carecía de suficiencia para ser analizada de fondo.

1. El fallo asume que, en la medida en que la Sala Plena, en la etapa de calificación de la demanda, revocó el rechazo por el cargo que se analiza y ordenó su admisión, cualquier cuestionamiento a su aptitud quedó superado. No comparto esta opinión. Aunque generalmente la Corte no se inhibe de conocer una acusación a causa de su ineptitud luego de haber considerado, en la fase de admisión, que era efectivamente apta, jurídicamente ello es posible y, en particular, la propia jurisprudencia constitucional ha reiterado que la decisión definitiva sobre la vocación de la demanda para provocar un pronunciamiento de fondo se adopta en la Sentencia. Esto, por cuanto luego del debate, a partir de las intervenciones y el concepto del Procurador, existen muchos más elementos de juicio para determinar si los cargos tenían la virtud de propiciar la decisión de mérito.¹¹²

1. De otro lado, considero que el cargo por violación a la libertad de empresa y a la libertad de competencia no superaba el requisito de especificidad. El demandante argumentaba, básicamente, que los comercializadores de mercancías importadas calificadas como de contrabando masivo quedarían en la obligación de vender más productos o gastar menos en publicidad para acceder a la correspondiente deducción tributaria. Sin embargo, no se comprende de qué forma la regla tributaria en sí misma, al fijar un tope para deducciones tributarias respecto de los citados supuestos, podría oponerse a la libertad de empresa o a la libre competencia.

1. Conforme al argumento del demandante, cualquier afectación económica derivada de una norma tributaria a una empresa, ya que sea porque impide una deducción, impone una sobretarifa, no reconoce un beneficio, acelera los tiempos de tributación, amplía su base gravable, etc., podría ser acusada por violación a las referidas libertades económicas. Esto no parece plausible. La falta de especificidad del cargo se hace evidente si se observa, en particular, que lo previsto en el precepto censurado no tiene la virtualidad de impactar, prima facie, concretamente ninguna de las facetas de tales derechos amparados por el

Constituyente.

1. Como lo muestra el proyecto, de la libertad de empresa se derivan: “(i) la libertad contractual (capacidad de celebrar acuerdos para el desarrollo de una actividad económica); y (ii) la libre iniciativa privada”. Por su parte, de la libertad de competencia surgen tres prerrogativas: “(i) la posibilidad de concurrir al mercado, (ii) la libertad de ofrecer las condiciones y ventajas comerciales que se estimen oportunas, y (iii) la posibilidad de contratar con cualquier consumidor o usuario”. Así mismo, el núcleo esencial del derecho a la libre competencia se encuentra compuesto por: “(i) el derecho de los empresarios que se hallen en una misma posición a no recibir un tratamiento discriminatorio; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse de él; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa, como sus métodos de gestión; (iv) la libre iniciativa privada; (v) el derecho a crear establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos de ley; (vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable; y (vii) la posibilidad de acceder al mercado por parte de los oferentes sin barreras injustificadas.”

1. En el presente caso, no se observa que ninguna de las anteriores posiciones jurídicas podría llegar a ser afectada, de algún modo, en virtud del límite a las deducciones que impone la norma cuestionada. En consecuencia, el cargo no muestra posibilidad alguna de que la regulación que se acusa se hallara en condiciones de entrar en contradicción, concreta, directa y específica, con los referidos principios de la libertad económica. Considero, por ello, que la acusación era inepta debido a su falta de especificidad.

En los anteriores términos, dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

Fecha ut supra,

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

1 Ver considerandos 7, 8, 31 y 41 del Auto 080 de 2020

2 El actor indicó que la clasificación objetiva de estos bienes se efectuó en el artículo 1.2.1.18.40 del Decreto 1625 de 2016

3 Folio 4 de la corrección de la demanda: “los contribuyentes colombianos que comercializan televisores, equipos de sonido, radios, neveras, lavadoras, cigarrillos o bebidas alcohólicas legalmente Importados y a aquellos contribuyentes colombianos que comercializan los mismos bienes producidos localmente.”

4 Ver Sentencias C-409 de 1996 y C-616 de 2001

5 Folio 12 de la intervención de las instituciones públicas.

6 Se precisó que el Decreto 3119 de 1997, artículo 1, y Decreto 416 de 2000, artículo 1° prescribieron que a efectos del artículo 88-1 del Estatuto Tributario, se consideran como productos importados que corresponden a renglones de contrabando masivo: los televisores, los equipos de sonido, los radios, las neveras, las lavadoras, los cigarrillos y las bebidas alcohólicas.

7 Folio 21 del archivo que contiene la intervención de las instituciones públicas

8 La Vista Fiscal manifestó que los cargos de la demanda poseen varias carencias argumentativas que en principio daría lugar a una sentencia inhibitoria. Sin embargo, aclaró que solo se pronunciaría sobre aspectos de mérito, debido a que la Sala Plena concedió el recurso de súplica formulado por el accionante contra auto de rechazo.

9 Fundamento jurídico 34 del Auto 080 de 2020

10 Ibidem, fundamento jurídico 34. 2.

11 En este acápite se reitera las reglas y consideraciones fijadas en las Sentencias C-430 de 2020, C-606 de 2019 y C-1003 de 2004.

12 Sentencia C-304 de 2019

13 En Sentencias C-606 de 2019, C-119 de 2018 y C-393 de 2016, se precisó “se funda en el principio democrático, puesto que es el legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo”.

14 Sentencia C-007 de 2002. Así mismo, la Sentencia C-711 de 2001 precisó que la aplicación de las deducciones ocurre en el procedimiento de la depuración de la renta.

15 Sentencia C-1003 de 2004.

16 Sentencia C-1003 de 2004

18 Sentencias C-544 de 1993, C-674 de 1999, C-741 de 1999, C-1060 A de 2000, C-007 de 2002, C-717 de 2003 y C-615 de 2013.

19 Sentencias C-052 de 2016 y C-1003 de 2004. En la primera decisión, la Sala Plena precisó que el principio de equidad tenía dos implicaciones para el legislador: i) incluir la capacidad contributiva de la persona a la hora de definir un tributo. En este punto, reseñó la Sentencia C-169 de 2014, decisión que había declarado inexecutable el arancel judicial por no calcular su monto con sustento en la realidad indicativa de la capacidad económica; y ii) proteger a los contribuyentes para que no sean gravados al margen del poder real que tienen para financiar las cargas tributarias. Indicó que la Sentencia C-876 de 2002 había manifestado que infringía la Constitución una reforma fiscal que presumiera la base gravable real de los sujetos pasivos de un tributo. Así mismo, ver Sentencia C-734 de 2002

20 En Sentencia C-521 de 2019, se advirtió que “en materia de progresividad debe establecer si el tributo o elemento (i) aporta al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si se desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) se configura una limitación irrazonable al principio”. En esta misma providencia, se expresó que la progresividad es una expresión de la equidad vertical. A su vez, ver la Sentencia C-1003 de 2004.

21 Sentencia C-521 de 2019 y C-600 de 2015. En las sentencias C-521 de 2019 y C-283 de 1997, la Corte Constitucional estableció, de manera general, que el principio de igualdad tributaria implica “(i) brindar identidad de trato a los sujetos que se encuentren cobijados bajo una misma hipótesis jurídica, (ii) dar tratamiento jurídico diverso a los sujetos que

tengan condiciones fácticas disímiles y (iii) asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados o que están en situación de debilidad manifiesta”.

22 Corte Constitucional. Sentencia C-521 de 2019, C-189 de 1998 y C-776 de 2003.

23 Corte Constitucional. Sentencia C-521 de 2019, C-776 de 2003 y C-189 de 1998. Asimismo, la sentencia C-952 de 2007 estableció que “en relación con el contenido y alcance del principio de igualdad en materia tributaria, la jurisprudencia constitucional ha establecido, en primer lugar, una relación de igualdad, que implica en principio de todos los colombianos y trabajadores de tributar de conformidad con su situación patrimonial y su ingreso salarial. Este principio general de igualdad incluye también y como parte del mismo principio, un principio de diferencia, el cual implica un tratamiento tributario diferencial de conformidad con la situación económica de las personas o las características socio-económicas del grupo social sobre el cual recaiga dicha regulación tributaria”.

24 Corte Constitucional. Sentencias C-521 de 2019 y C-238 de 1997.

25 Sentencia C-734 de 2002

26 Ibidem.

27 Sentencia C-333 de 2017.

28 Sentencia C-333 de 2017.

29 Sentencias C-333 de 2017, C-397 de 2011 y C-643 de 2002.

30 Sentencias C-056 de 2019, C-120 de 2018 y C-600 de 2015.

31 Sentencia C-056 de 2019.

32 Sentencia C-056 de 2019. A partir de las dimensiones del principio de equidad, la jurisprudencia constitucional ha identificado diversos escenarios donde se entiende vulnerado el principio de equidad tributaria, tales como (i) cuando el monto a pagar por el concepto del tributo se define sin atender a la capacidad de pago del contribuyente; (ii) cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin

que concurra una justificación válida para ello; (iii) cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias; o, (iv) cuando existe un evento con carácter general que consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se basa en criterios abiertamente inequitativos, infundados o privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado. Al respecto, pueden consultarse las siguientes sentencias: Corte Constitucional. Sentencias C-521 de 2019, C-748 de 2009, C-876 de 2002 y C-511 de 1996, entre otras.

33 Sentencias C-333 de 2017, C-833 de 2013, C-169 de 2004, C-1003 de 2004, entre otras. En la Sentencia C-419 de 1995, se explicó que la imposición tributaria esta soportada por la capacidad de pago y constituida “por su renta y supone un concepto mucho más equitativo que la base del beneficio, de manera que a igual capacidad de pago igual contribución – equidad horizontal- y a mayor capacidad de pago mayor la contribución – equidad vertical”

34 Ibidem.

35 Ibidem.

36 La Sentencia C-734 de 2002 manifestó que la equidad “se predican del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico”.

37 Sentencias C-1149 de 2003, C-776 de 2003, C-643 de 2002 y C-409 de 1996.

38 Sentencia C-606 de 2019.

39 Ibidem.

40 Sentencia C-250 de 2003.

41 Sentencias C-010 de 2018 y C-249 de 2013.

42 Sentencias C-606 de 2019, C-178 de 2016 y C-388 de 2016

43 Sentencias C-052 de 2016, C-1003 de 2004, C-250 de 2003, C-734 de 2002 y C-409 de 1996.

44 En Sentencia C-750 de 2008, la Sala Plena manifestó que “el principio de trato nacional constituye desarrollo de claros mandatos constitucionales (arts. 13 y 100), y resulta congruente con los imperativos constitucionales de promover la integración económica sobre bases de equidad y reciprocidad y que las relaciones exteriores del Estado se fundamentan en la soberanía nacional, autodeterminación de los pueblos y reconocimiento de los principios de derecho internacional aceptados por Colombia (arts. 9, 226 y 227).”

45 Sentencia C-184 de 2016

46 Sentencias C-358 de 1996, C-379 de 1996, C-008 de 1997, C-494 de 1998, C-294 de 2002, C-309 de 2007, C-750 de 2008, C-150 de 2009, C-377 de 2010, C-123 de 2012, C-169 de 2012, C-199 de 2012, C-286 de 2015, C-184 de 2016 y C-252 de 2019.

47 Sentencias C-309 de 2007 y C-864 de 2006.

48 Sentencia C-750 de 2008.

49 Sentencias C-521 de 2019, C-104 de 2016 y C-748 de 2009.

51 Corte Constitucional. Sentencia C-129 de 2018. El test leve de se funda en el respeto del principio democrático y en la presunción de constitucionalidad de las leyes. Se limita a verificar si el medio y el fin no están constitucionalmente prohibidos y, a su vez, si el medio es el adecuado para conseguir dicho fin. De conformidad con la jurisprudencia, este test se utiliza para el examen de las medidas en el marco de materias económicas, tributarias, procedimentales o de política internacional, o en aquellos casos en los cuales está de por medio una competencia específica definida en algún órgano constitucional. Asimismo, la Corte lo ha utilizado para controlar normas donde prima facie no se aprecia una amenaza a un derecho sometido a controversia. Cfr. Corte Constitucional. Sentencias C-521 de 2019, C-104 de 2016 y C-093 de 2001. Este test ha sido aplicado en las sentencias C-249 de 2013, C-198 de 2012 y C-1149 de 2003, donde se estudian medidas tributarias económicas, de conformidad con las especificaciones reseñadas.

52 En la citada Sentencia C-409 de 1996, se definió como ingresos de fuente nacional a “aquellos que provienen de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria,

con o sin establecimiento propio. Igualmente constituyen, según ese artículo, ingresos de fuente nacional los obtenidos en la enajenación de bienes materiales e inmateriales, a cualquier título, que se encuentren dentro del país al momento de su enajenación.”

53 Se precisó el alcance de la norma en los siguientes términos: “el alcance de la disposición acusada parcialmente, pues ésta establece una limitación a los costos y deducciones posibles por expensas en el exterior, para la obtención de renta de fuente nacional, equivalente al 15% de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, sin perjuicio de una lista de excepciones que la misma norma señala para mitigar los alcances de esa restricción al 15%. Esto significa entonces que aquel sujeto que obtenga una renta de fuente nacional con base en, por ejemplo, servicios técnicos realizados en el exterior, no podrá restar a su ingreso más del 15% por concepto tanto de costos o de expensas, incluso si sus costos o expensas efectivas hubieren sido superiores.”

54 Corte Constitucional. Sentencia C-249 de 2013.

55 Congreso de la República Ley 1819 de 2016. Artículo 77. Modifíquese el artículo 128 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 128. Deducción por depreciación. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los obligados a llevar la contabilidad podrán deducir cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o periodo gravable.” Lo subrayado fue lo demandado.

56 Corte Constitucional. Sentencia C-606 de 2019. En resumen, la Corte declaró la exequibilidad de la norma, por cuanto (i) no afecta el principio de equidad tributaria. La diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, está en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario. Dicha diferencia se encuentra justificada pues los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación; (ii) los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en una situación jurídica y fáctica igual a la de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad, y la diferencia de trato no resulta desproporcionada, por cuanto, la decisión del legislador de distinguir entre quienes están

obligados y los que no, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica; y, (iii) en cualquier caso, establecer la contabilidad como requisito para acceder a la deducción por depreciación persigue una finalidad constitucionalmente legítima, cual es propender por la eficiencia del sistema tributario y en particular del recaudo del impuesto sobre la renta.

57 Para el ciudadano de ese entonces, el artículo 307 de la Ley 1819 de 2016 discriminaba los modelos de negocios que se basan en la circulación efectivo y beneficiaba las empresas bancarizadas.

58 Sobre el modelo de “economía social de mercado”, ver la Sentencia C-263 de 2013 C-284 de 2017 y C-265 de 2019.

59 Ver sentencia C-524 de 1995.

60 Sentencia C-032 de 2017

61 Ver, entre otras, las Sentencias C-263 de 2011, C-032 de 2017 y C-265 de 2019.

62 Sentencia C-909 de 2012. Esta última prerrogativa apareja que “esta libertad también es una garantía para los consumidores, quienes en virtud de ella pueden contratar con quien ofrezca las mejores condiciones dentro del marco de la ley y se benefician de las ventajas de la pluralidad de oferentes en términos de precio y calidad de los bienes y servicios, entre otros”

63 Ver, entre otras, las Sentencias C-263 de 2011, C-265 de 2019

64 Sentencia C-228 de 2010

65 6. Al respecto, en la sentencia C-265 de 2019 adicionó: “Sin embargo, el ejercicio de dicha libertad no es absoluto y encuentra límites derivados del interés general y de la responsabilidad social, de tal manera que dicha potestad sea compatible con la protección de bienes y valores contenidos en la Carta. La actuación del Estado en materia de afectación razonada y proporcionada de la mencionada prerrogativa pretende evitar que un uso abusivo de las libertades constitucionales impida el goce efectivo de otras garantías superiores y adicionalmente, la corrección de desigualdades, inequidades y demás comportamientos lesivos que desconozcan la satisfacción de postulados contenidos en la Carta. De acuerdo a

lo expuesto, el contenido y alcance de la libertad de empresa debe comprenderse en el marco de una economía social de mercado, que le permite al Estado intervenir, entre otras, para corregir desigualdades y en todo caso, hacer compatible la iniciativa privada con los fines constitucionales que regulan la economía”.

66 Que, a la luz de lo dispuesto en la Sentencia C-186 de 2011, puede darse a través de alguno de los siguientes regímenes de: (i) declaración, (ii) reglamentación, (iii) autorización previa, (iv) interdicción, o (v) monopolio.

67 Así, se ha entendido que es deber del Legislador definir las modalidades de intervención Estatal en la economía y sus límites, de forma que cualquier restricción en estas libertades solo puede ser impuesta a partir de una disposición legal (Reserva de Ley).

68 Ver, entre otras, las Sentencias C-298 de 1995, C-615 de 2002, C-352 de 2009, C-186 y C-263 de 2011 C-284 de 2017 y C-265 de 2019.

69 Sentencia C-882 de 2014

70 Sobre los derechos fundamentales como límites a la libertad de empresa pueden verse, entre otras, las siguientes sentencias de la Corte Constitucional: T-394 de 1999 y T-434 de 2011, respecto del derecho al trabajo y la libre asociación sindical como restricciones a la libertad del empresario en la estipulación de contratos y reglamentos internos de trabajo; T-073 de 2002 y T-1118 de 2002, en relación al derecho a la igualdad como límite a la libertad de contratación de las aseguradoras; y T-592 de 2003 y T-763 de 2005, en lo relativo al derecho al habeas data y al debido proceso como restricciones a la libertad de contratación de las entidades bancarias.

71 Ciertamente, la libertad de empresa puede limitarse en aras de proteger el orden público. Así lo reconoció la Corte, por ejemplo, en la sentencia C-492 de 2002, al declarar exequible una norma que le otorgaba a los comandantes de estación y subestación de policía la facultad de cerrar temporalmente establecimientos abiertos al público por cuestiones de orden social. Al respecto, sostuvo que “[l]os límites al ejercicio de la libertad económica no pueden entenderse como un abuso del poder de policía sino como el cumplimiento del deber del Estado de garantizar la plena vigencia y efectividad de los derechos de las personas. En este punto, la definición de orden público como medio para el desarrollo pleno de los

derechos humanos revela la importancia y necesidad del control de la actividad de los particulares.”

72 En relación con el derecho al medio ambiente sano como un límite a la libertad de empresa, puede verse, entre otras, la sentencia T-046 de 1999. La Sala Sexta de Revisión confirmó el amparo de los derechos fundamentales de un grupo de personas afectadas por la presunta contaminación producida con el transporte, cargue y descargue de carbón, realizado por una empresa privada. Allí se explicó que “existe para los particulares una especial responsabilidad en la preservación y protección del medio ambiente, cuando quiera que con el ejercicio de la libertad de empresa se atente contra su equilibrio; más aún, cuando de su posible lesión pueden derivarse amenazas a derechos de importante envergadura para las personas. Sobre el particular, la Corte ha sido enfática en señalar que la realización de la actividad económica debe sujetarse a las normas ambientales expedidas, con el fin de mantener un medio ambiente sano a través de un desarrollo económico sostenible, y con el control de las autoridades ambientales”.

73 Ver sentencias C-884 de 2014, C-264 de 2013, C-909 de 2012, C-368 de 2012, C-197 de 2012, C-486 de 2009, C-615 de 2002, entre otros

74 En estas hipótesis, solo se incluyen los casos en que se presenta una limitación del derecho a la libre empresa con una medida tributario. Entonces, no incluye las medidas fiscales e impositivas que imponen cargas públicas derivadas del sistema tributario. Una muestra de este último tipo de decisiones es la Sentencia C-088 de 2018, providencia que evaluó la atribución a las empresas de servicios públicos domiciliarias de la función de facturar y recaudar las sumas por concepto de alumbrado público. En dicho fallo, la Sala Plena advirtió que la asignación de competencia mencionada no implica la interferencia al derecho a la libre empresa, debido a que es una carga pública que impone el sistema tributario en virtud del principio de solidaridad.

75 Sentencia C-360 de 2016, C-403 de 2016 y C - 194 de 1998

76 Sentencia de la Corte Constitucional T - 1130 de 2003 M.P. Jaime Córdoba Triviño.

77 Sentencia C- 194 de 1998.

78 Sentencia C-360 de 2016

79 La Sentencia C-099 de 2003, declaró constitucional tres eventos en que se presume la violación del régimen cambiario, a saber: “1) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional por lugar no habilitado; 2) cuando se introduzca mercancía al territorio nacional sin declararla ante las autoridades aduaneras, y 3) cuando el valor declarado de las mercancías sea inferior al valor de las mismas en aduanas.” En Sentencia C-674 de 1999, se analizó la obligación de los adquirentes de bienes corporales de exhibir las facturas cuando el funcionario de la administración tributarias lo requiere, so pena de incurrir sanciones previstas en el artículo 77 de la Ley 488 de 1998.

80 En Sentencia C-733 de 2003, se avaló la norma que condicionaba la concesión de una deducción en el cumplimiento de un

81 En la Sentencia C-194 de 1998, se estudió la tipificación como delito del contrabando realizado en la Ley 383 de 1997.

82 Sentencia C-403 de 2016.

84 Gaceta del Congreso de la República de Colombia, Senado y Cámara, No. 109 del 28 de abril de 1997. Al respecto se solicitó “el otorgamiento de mayores posibilidades a la administración, con el fin de combatir los mayores problemas que afectan los recaudos tributarios, al tiempo que se pretende una aproximación a unas bases tributarias más justas y a unas bases tributarias más justas y equitativas” pág. 6. En el mismo sentido, ver Gaceta del Congreso de la República de Colombia, Cámara de Representantes, No. 177 del 30 de mayo de 1997

85 Ibidem, páginas 6 y siguientes.

86 Gaceta del Congreso de la República de Colombia, Senado, No. 207 del 13 de junio de 1997

87 Ibídem

88 Se advierte que estos dos decretos fueron incorporados en el Decreto 1625 de 2016, “por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria”, artículo

1.2.1.18.40

89 “ARTICULO 485. IMPUESTOS DESCONTABLES. <Artículo modificado por el artículo 56 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los impuestos descontables son: (...) b) El impuesto pagado en la importación de bienes corporales muebles”.

90 “ARTÍCULO 485-2. DESCUENTO ESPECIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. <Artículo modificado por el artículo 190 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes cuyo objeto social y actividad económica principal sea la exploración de hidrocarburos independientemente de si tienen ingresos o no, tendrán derecho a presentar una declaración del Impuesto sobre las Ventas a partir del momento en el que inician su actividad exploratoria y tratar en ella como IVA descontable, el IVA pagado en la adquisición e importación de los bienes y servicios de cualquier naturaleza, utilizados en las etapas de exploración y desarrollo para conformar el costo de sus activos fijos e inversiones amortizables en los proyectos costa afuera. La totalidad de los saldos a favor que se generen en dicho período podrán ser solicitados en devolución en el año siguiente en el que se generen dichos saldos a favor. El IVA tratado como descontable en la declaración del impuesto sobre las ventas no podrá ser tratado como costo o deducción ni como descuento en la declaración del impuesto sobre la renta”

91 “ARTICULO 488. SOLO SON DESCONTABLES LOS IMPUESTOS ORIGINADOS EN OPERACIONES QUE CONSTITUYAN COSTO O GASTO. Sólo otorga derecho a descuento, el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.”

92 Sentencia C-830 de 2010

93 OCDE, Estudios Económico sobre Colombia octubre de 2019. Em línea [<https://www.oecd.org/economy/surveys/Colombia-2019-OECD-economic-survey-overview-spanish.pdf>] en línea tomado el 24 de febrero de 2021.

94 Sentencia C-830 de 2010

95 Los intervinientes son ICDT, UROSARIO, UEXTERNADO, ICPHER, así como los ciudadanos César Cermeño y Daniel Barrios.

96 Sentencia C-1191 de 2001.

97 Ibidem.

98 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN-, Coordinación de Estudios Económicos, Subdirección de Gestión de Análisis Operacional, Dirección de Gestión Organizacional, Informa de la estimación de la distorsión en el valor de las importaciones colombianas, año 2019. Octubre de 2020.

99 Ibidem p. 29. La DIAN advierte que “la subfacturación es un fenómeno que hace parte del contrabando técnico y corresponde al mecanismo al que algunos importadores acuden, de manera ilegal, registrando ante la autoridad aduanera del país, un precio de compra del producto menor al real, con el objeto de pagar menos derechos e impuestos a la importación”, p. 29.

100 “La sobrefacturación es una tipología dentro del contrabando técnico que consiste en declarar un mayor valor por los bienes importados, a pesar de incurrir en mayores pagos de derechos e impuestos a la importación. En muchos se trata de mercancía ficticia o en menores cantidades a la registradas” Ibidem p. 34

101 “Este tipo de contrabando técnico se configura cuando el importador cambia, de manera deliberada, la identificación del país de procedencia de las mercancías. Se infiere que este procedimiento orientado a la consecución ilegal de preferencias arancelarias, pactadas en los tratados de libre comercio, acuerdos y convenios bilaterales y multilaterales que el gobierno colombiano suscribe” Ibidem p. 36

102 “Este tipo de contrabando técnico se configura cuando el importador cambia la clasificación arancelaria de las mercancías. Se infiere, al igual que en el caso de cambio de país de procedencia que este procedimiento puede estar orientado a la consecución ilegal de tarifas arancelarias inferiores a las que tienen los productos si se clasifican por la subpartida arancelaria correcta. Producto de esta actuación el importador busca no pagar o pagar en menores derechos e impuestos a la importación.” Ibidem p. 39

103 Gaceta del Congreso de la República de Colombia, Senado, No. 207 del 13 de junio de 1997

104 Sentencia C-513 de 2019 y C-234 de 2014

105 Ver, entre otras, las Sentencias C-263 de 2011, C-265 de 2019

106 Sentencia C-458 de 2020.

107 Congreso de la República de Colombia, Gaceta de la Cámara de Representantes, No. 177 del 30 de mayo de 1997, páginas 1 y 2.

108 Auto de 15 de enero de 2020, pág. 9: “Nótese que las razones referenciadas hacen parte del cargo que usa como parámetro de constitucionalidad los artículos 9, 13 y 227 de la Carta Política, al punto que no es posible escindir los ataques, por cuanto cuestionan la violación del principio de igualdad entre los bienes importados y nacionales así como los comercializadores de esos productos”.

109 Autos A-080 de 2020 y A-058 de 2010.

110 Sentencias C-158 de 2016, C-281 de 2013 y C-055 de 2013, entre muchas otras.

111 En efecto, la intervención conjunta del DAPRE, la DIAN y el MinHacienda señala que el demandante “no demuestra ni expone las razones objetivas por las cuales debe considerarse que los sujetos comparados demandan el mismo trato y/o que el legislador desbordó sus competencias al establecer un tratamiento diferenciado”, por lo que en principio se refiere a los requisitos específicos de los cargos por vulneración del principio de igualdad. En el mismo sentido, el Procurador General de la Nación señaló en su concepto que existían “varias carencias argumentativas que en principio podrían dar lugar a una sentencia inhibitoria por ineptitud sustantiva de la demanda”.

112 En la Sentencia C-493 de 2020 (M.P. Diana Fajardo Rivera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. A.V. Antonio José Lizarazo Ocampo. AV. Cristina Pardo Schlesinger. A.V. Alberto Rojas Ríos), sostuvo la Corte: “en la fase de calificación fueron admitidos la totalidad de los cargos propuestos por los grupos de demandantes, de ambos expedientes. Sin embargo, debe recordarse que en esa etapa el Despacho sustanciador lleva a cabo una verificación

preliminar de la impugnación, con el objetivo de constatar que cumpla mínimamente los requerimientos legales para ser estudiada (artículo 6º del Decreto 2067 de 1991). En todo caso, se trata de una primera evaluación sumaria que no compromete ni limita la competencia de la Sala Plena de la Corte, para analizar la aptitud de la demanda, al conocer el proceso. // Esta Corporación conserva, en efecto, la atribución para adelantar en la sentencia, una vez más, el respectivo análisis de procedibilidad. Está habilitada para determinar si hay lugar a decidir de mérito el asunto y en relación con cuáles disposiciones o fragmentos de normas. En esta fase, además, la Sala cuenta “con el apoyo de mayores elementos de juicio, puesto que aparte del contenido de la demanda, también dispondrá de la apreciación de los distintos intervinientes y el concepto del Ministerio Público, quienes, de acuerdo con el régimen legal aplicable al proceso de inconstitucionalidad, participan en el debate una vez admitida la demanda.” (Se transcribe sin notas de pie de página).