

Sentencia C-096/20

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Competencia de la Corte Constitucional

NORMA ACUSADA-Pérdida de vigencia en trámite del proceso

La Corte constata entonces que la disposición legal demandada perdió vigencia con la expedición de la Ley 2010 de 2019. En efecto, dicha disposición fue modificada para incluir a las sociedades administradoras de inversión entre las sociedades beneficiarias de la exclusión del IVA sobre las comisiones por la administración de fondos de inversión colectiva.

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Carencia actual de objeto

Referencia: Expediente D-13423

Acción pública de inconstitucionalidad en contra el artículo 10 (parcial) de la Ley 1943 de 2018 que modifica el numeral 23 del artículo 476 del Estatuto Tributario “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

Demandante: Juan Manuel Charry Urueña

Magistrado sustanciador:

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Bogotá D.C., tres (3) de marzo de dos mil veinte (2020)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y cumplidos los requisitos y trámites establecidos en los Decretos 2067 de 1991, profiere la siguiente Sentencia.

## I. ANTECEDENTES

1. El ciudadano Juan Manuel Charry Urueña, presentó demanda de inconstitucionalidad en contra del numeral 23 del artículo 10 de la Ley 1943 de 2018, “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y

se dictan otras disposiciones”.

2. El 20 de agosto de 2019, mediante auto de trámite, el suscrito magistrado sustanciador (i) admitió la demanda; (ii) comunicó la admisión de la misma al Presidente de la República y al del Congreso; (iii) dio traslado al Procurador General de la Nación por un término de treinta (30) días hábiles para que rindiera concepto; (iv) fijó en lista la norma acusada, por el término de diez (10) días, para la intervención ciudadana; (v) invitó al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y al Departamento Nacional de Planeación para que, si lo consideraban conveniente, intervinieran dentro del proceso de la referencia; e, (vi) invitó a instituciones públicas, entidades académicas y algunas universidades para que, si lo estimaban conveniente, rindieran concepto sobre la constitucionalidad de la norma sometida a control.

3. Vencido el término de fijación en lista el 12 de septiembre de 2019, se recibieron los escritos de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, la Superintendencia Financiera y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

4. Posteriormente, el 10 de octubre se recibió el concepto del Procurador General de la Nación.

## II. TEXTO DE LA DISPOSICIÓN DEMANDADA

“Ley 1943 de 2018

[...]

ARTÍCULO 10. Modifíquese el artículo 476 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

(...)

23. Las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias y comisionistas de bolsa por la administración de fondos de inversión colectiva.

[...]”.

## III. LA DEMANDA

A juicio del demandante, el numeral 23 del artículo 10 de la Ley 1943 de 2018 presenta una omisión legislativa relativa y resulta violatorio de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución, que son fundamento de los principios de generalidad, impersonalidad, proporcionalidad y razonabilidad de la ley, e igualdad y equidad tributaria. En virtud de lo anterior, solicita que se declare la inconstitucionalidad de la disposición acusada con efectos retroactivos.

Expone las características jurídicas de las Sociedades Administradoras de Inversión y el cambio de la legislación que las rige. En efecto, mientras que el artículo 48 de la Ley 488 de 1998 excluía del impuesto sobre las ventas las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias, las sociedades comisionistas de bolsa y las sociedades administradoras de inversión; el artículo 10 de la Ley 1943 de 2018 mantuvo dicha exclusión excepto para las sociedades administradoras de inversión.

Posteriormente señala que, según los artículos 3.3.1.1.1. y 3.1.1.1.1. del Decreto 2555 de 2010, los tres tipos de sociedades referidas son las únicas autorizadas jurídicamente para administrar fondos de capital privado y fondos de inversión colectiva.

Enseguida la demanda se refiere a los requisitos para la configuración de una omisión legislativa relativa:

- i. (i) Existencia de la disposición sobre la que se predica el cargo: el numeral 23 del artículo 10 de la Ley 1934 de 2018.
- ii. (ii) La disposición excluye de sus consecuencias tipos de sociedades asimilables: sostiene que “las Sociedades Fiduciarias, las Sociedades Comisionistas de Bolsa y las Sociedades Administradoras de Inversión, son asimilables, pues comparten el mismo régimen en lo que respecta a la administración de fondos de inversión colectiva, por lo que a las tres sociedades se les debe dar el mismo tratamiento en el caso de excluir del IVA a las comisiones que reciben por la administración de estos fondos”.
- iii. (iii) Carencia de justificación suficiente: argumenta que en la exposición de motivos y en las ponencias que hicieron parte del debate de la Ley 1943 de 2018 no se incluyeron justificación o explicación alguna sobre el tratamiento diferencial adoptado.

iv. (iv) La falta de justificación genera desigualdad negativa: las comisiones que perciban las Sociedades Administradoras de Inversión están sometidas al gravamen con la tarifa general, a diferencia de las sociedades fiduciarias y las comisionistas de bolsa.

v. (v) La omisión es resultado del incumplimiento de un deber específico: se vulnera “el deber constitucional del legislador de propender por la defensa de los derechos fundamentales a la igualdad y a la equidad (manifestación de la igualdad material en el ámbito tributario, a juicio de la Corte Constitucional), es decir la libertad de configuración legislativa en materia tributaria, no puede desbordar alguno de los límites cuyo espíritu se centra en la construcción del Estado Social de Derecho”.

La demanda desarrolla argumentos para sostener que se viola el principio de igualdad en su expresión de equidad tributaria que “proscribe cualquier norma que disponga tratamientos tributarios diferenciados sin una justificación constitucionalmente admisible”. En el caso de la disposición demandada, plantea el accionante que la vulneración se genera “[c]uando una norma excluye de un beneficio tributario a sujetos, sin justificación alguna”.

En el escrito se cita jurisprudencia constitucional sobre situaciones que el demandante considera comparables:

i. (i) La Sentencia C-349 de 1995 en la que se “declaró inexecutable el artículo 88 de la Ley 101 de 1993, por limitar una exoneración del IVA de algunos servicios financieros pese a que otros de equivalente alcance quedaron gravados con la tarifa general, sin razón ni justificación de ninguna clase”.

( ) La Sentencia C-748 de 2009 en la que declaró executable el numeral 7 del artículo 206 del Decreto 624 de 1989 en la que se extendió la exención a rentas de trabajo allí previstas a magistrados auxiliares de las Altas Cortes.

( ) La Sentencia C-1021 de 2012 por la cual se declaró inexecutable el artículo 38 de la Ley 1450 de 2011 que exoneraba “del Gravamen a los movimientos financieros a las operaciones de factoring realizadas por empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, excluyendo de tal beneficio a las operaciones de otras entidades con el mismo objeto, pero sin vigilancia por la referida Superintendencia”.

( ) La Sentencia C-657 de 2015 que declaró exequible el artículo 38 de la Ley 1607 de 2012, que excluía del IVA la compra y venta de asfalto señalando que la validez de las exenciones, exclusiones y beneficios tributarios serán válidas en cuanto estén justificadas y representen “estímulos fiscales encaminados a la consecución de fines constitucionalmente legítimos”.

Concluye entonces que “las exclusiones, exenciones y beneficios tributarios son válidos siempre que estén justificados y sean instrumentos de estímulo fiscal que busquen el cumplimiento de fines constitucionalmente legítimos” y que, por consiguiente “la no exclusión del IVA del servicio que prestan las Sociedades Administradoras de Inversión resulta ser injustificado pues vulnera los deberes constitucionales a la igualdad y la equidad, además de desbordar los límites existentes a la libertad de configuración legislativa”.

La demanda pasa a argumentar la violación a los principios de generalidad, impersonalidad, proporcionalidad y razonabilidad de la ley. Señala el demandante que la cláusula general de competencia del legislador comporta la obligación de expedir normas jurídicas de contenido general, impersonal y abstracto, lo cual obliga a que estas cumplan criterios de razonabilidad, proporcionalidad e imparcialidad. Como sustento cita jurisprudencia constitucional y, particularmente, las sentencias C-1648 de 2000, C-439 de 2016 y C-538 de 2005. Posteriormente sostiene que “[r]esulta irrazonable, desproporcionado y parcializado, que el Legislador establezca un criterio que no tiene relación de conexidad con la limitación que se pretende establecer” pues “la norma demandada fue elaborada para favorecer única y exclusivamente a las sociedades fiduciarias y comisionistas de bolsa por la administración de Fondos de Inversión Colectiva, dejando de lado a Progresión Sociedad Administradora de Inversión S.A., y otros fondos de inversión”.

Por último, la demanda se ocupa del efecto que debería tener la sentencia, sosteniendo que el mismo debe ser retroactivo. Para tal fin recuerda el artículo 45 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia 270 de 1996 que establece que las sentencias de la Corte Constitucional tienen efecto hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario, es decir, la Corte puede definir el efecto retroactivo de sus sentencias. Después de citar la Sentencia C-149 de 1993 señala que el reintegro es procedente pues “por tratarse de un pago injustificado se tendría un enriquecimiento sin causa para el erario público, es decir, al desaparecer la norma, se pierde el fundamento del pago por lo tanto, en caso de haber sido efectuado, éste debe ser restituido”.

#### IV. INTERVENCIONES Y CONCEPTOS

Durante el término legal, presentaron concepto por solicitud de la corte la Academia Colombiana de Jurisprudencia, la Superintendencia Financiera de Colombia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-. Al rendir el concepto, todas las entidades invocaron además su calidad de intervinientes.

##### 1. 1. Solicitudes de inexecutableidad de la norma impugnada

1.2. La Superintendencia Financiera de Colombia inició su intervención exponiendo que el Decreto 2555 de 2010 es la normatividad que regula los Fondos de Inversión Colectiva. Expone que únicamente tres tipos de entidades están autorizadas para administrar dichos fondos, a saber, las sociedades comisionistas de bolsa, las sociedades fiduciarias y las sociedades administradoras de fondos de inversión colectiva. Después de explicar el régimen de cobro de comisiones, así como su libertad tarifaria, entre otros aspectos, concluye que “bajo la orientación de esa regulación especial de propender por la uniformidad en la normatividad que regula una misma actividad en aras de evitar arbitrajes regulatorios, para el caso de administración de fondos de inversión colectiva, con independencia del operado que la desarrolle, sea este una sociedad fiduciaria, sociedad comisionista de bolsa o sociedad administradora de inversión, se considera que la exclusión de estas últimas sociedades del beneficio de ser exceptuadas del IVA sobre las comisiones percibidas por la administración de fondos de inversión colectiva, consagrado en el numeral 23 del artículo 10 de la Ley 1943 de 2018, afecta negativamente la uniformidad regulatoria a la que se ha hecho mención, e igualmente crea desventajas considerables e injustificadas para las sociedades administradoras de inversión en el desarrollo de una de las actividades autorizadas en sus objetos sociales, cual es la administración de los referidos vehículos de inversión”.

##### 2. Solicitudes de executableidad de la norma impugnada

2.1. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, defiende la constitucionalidad de la disposición demandada, señalando, en primer lugar, que según los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, el Congreso dispone de amplia libertad de configuración en el ejercicio de la facultad de desarrollar legislativamente la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales, a partir de razones políticas, económicas o

de conveniencia. Esta amplia discrecionalidad, sostiene, debe circunscribirse a las leyes y principios constitucionales como legalidad, certeza, irretroactividad, equidad, eficiencia y progresividad. Refiere los principios de razonabilidad y proporcionalidad a los que está sujeta dicha función y cita jurisprudencia constitucional, particularmente las sentencias C-341 de 1998, C-625 de 2003, C-1003 de 2004 y C-209 de 2016.

Sostiene que el legislador “puede excluir del impuesto a las ventas IVA las comisiones por la administración de fondos comunes, pero no así las que perciban por administrar fondos de capital privado. Ello estimulando los Fondos de Inversión Colectiva como mecanismo o vehículo de captación o administración de sumas de dinero u otros activos que se integran con el aporte de varias personas, gestionados de manera colectiva para obtener resultados económicos conjuntos. No así los fondos de capital privado”. Señala que de conformidad con el artículo 95.9 de la Constitución la norma “cumple una finalidad constitucionalmente establecida como es el deber general de contribuir mediante el pago de tributos al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad para las sociedades fiduciarias y administradoras de inversión”.

En segundo lugar, argumenta que el propósito central de la Ley 1943 de 2016 fue crear fuentes de financiamiento para balancear el presupuesto general de la nación en 2019 adoptando “medidas para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria con figuras de inversión que, en algunos casos, son utilizados de forma abusiva debido al otorgamiento del diferimiento de impuestos”. En el escrito se cita la exposición de motivos de la Ley demandada para demostrar que en materia de impuesto a la renta se sostuvo que “[l]os fondos de capital privado son figuras de inversión que, en algunos casos son utilizados de forma abusiva debido al otorgamiento del diferimiento de impuestos” por lo que se decidió dejar la regla de diferimiento de impuestos únicamente para fondos cerrados “que sus participaciones son negociadas en una bolsa de valores de Colombia o cuando las participaciones en el fondo no son poseídas en más de un veinte por ciento (20%) por un mismo beneficiario efectivo o grupo familiar, que tienen control o discrecionalidad sobre las distribuciones”. El escrito señala que si bien la medida se dirigió a regular el impuesto de renta “gravar la comisión a la tarifa general del IVA por administrar fondos de capital privado contribuye a hacer más costosa la inversión y desestimular su uso. La Ley 1943 de 2019 excluye del tratamiento del IVA el fondo de capital privado, no así a quienes los administran”.

### 3. Solicitudes de exequibilidad condicionada

3.1. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario rindió concepto argumentando que la disposición objeto de control es exequible bajo el entendido de “que se incluyan dentro del tratamiento de exclusión del IVA a las comisiones percibidas por las sociedades administradoras de inversiones por la administración de fondos de inversión”. Su concepto inicia exponiendo los requisitos para que se configure una omisión legislativa relativa y sostiene que dichos supuestos se cumplen en el análisis de la disposición. Sostiene que “se advierte el trato discriminatorio de la norma acusada, toda vez que se excluyen de sus consecuencias jurídicas las actuaciones desarrolladas por la sociedad administradora de inversiones en relación con la administración de los fondos de inversión colectiva, a sabiendas de que conforman, junto con las sociedades fiduciarias y las sociedades comisionistas de bolsa, las entidades autorizadas por la Superintendencia Financiera para administrar dichos fondos, con la única diferencia de que estas entiende un tratamiento tributario más beneficioso con respecto de aquella”. El concepto cita el Decreto 2555 de 2010 para ilustrar que las sociedades fiduciarias, las sociedades comisionistas de bolsa de valores y las sociedades administradoras de fondos de inversión son denominadas reglamentariamente como Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión Colectiva, en cuanto las tres son las únicas autorizadas para administrar este tipo de fondos. El ICDT plantea que “no se advierte una diferencia que justifique un trato desigual entre las sociedades que conforman el denominativo de sociedades administradoras de fondos de inversión colectiva”.

Argumenta que la exclusión carece de un principio de razón suficiente, pues la exposición de motivos no argumenta el trato desigual, sin embargo, este trato desigual genera una desventaja competitiva en el mercado para las sociedades administradoras de fondos de inversión colectiva frente a las otras entidades.

En el concepto se aborda el principio de igualdad y equidad tributaria y se señala que, conforme a jurisprudencia constitucional, la facultad impositiva del legislador se encuentra supeditada a la realización de la equidad tributaria, proscribiéndose tratamientos injustificados entre iguales.

Se refiere igualmente a la violación al principio de generalidad, impersonalidad,

proporcionalidad y razonabilidad de la ley. Argumenta que el trato diferencial es irrazonable, desproporcionado y parcializado.

Por último, plantea dos argumentos adicionales. El primero, relacionado con el efecto de la sentencia en el tiempo. Al respecto difiere de la demanda y solicita que la decisión genere efectos ex nunc, o hacia adelante, pues al ser el IVA un impuesto indirecto la devolución deberá hacerse por las sociedades “una vez se hagan las respectivas correcciones, lo que puede conllevar a que se genere un tratamiento diferenciador dependiendo del procedimiento que adopte cada sociedad administradora”.

El segundo análisis se refiere a la libre competencia y de mercado. Sobre este punto señala que, aunque no fue incluido en los cargos formulados en la demanda, la norma vulnera el artículo 333 C.P. que estipula que la libre competencia económica es un derecho que supone responsabilidades.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación rindió concepto solicitando la declaratoria de exequibilidad de la disposición demandada. Para abordar el análisis, formula el siguiente problema jurídico:

“¿La falta de inclusión de las comisiones recibidas por las sociedades administradoras de inversión en el listado de servicios excluidos del impuesto sobre las ventas -IVA- desconoce el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución?”

Plantea que, según los artículos 150.12, 154 y 338 C.P., el legislador dispone de un amplio margen de configuración legislativa para establecer impuestos, exenciones y exclusiones; potestad que está limitada por los principios de equidad, eficiencia y progresividad, en los términos del artículo 363 C.P. Igualmente, se refiere a jurisprudencia constitucional para sostener que no existe un “derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, sino que por el contrario ha establecido un deber e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”.

Señala que “la tesis de la omisión legislativa relativa pierde validez en la medida en que no se sigue de la Constitución una obligación por parte del legislador de mantener en el tiempo

un beneficio tributario como la exención de IVA que se sostiene que se configura". Se cita la exposición motivos del proyecto de ley en la que a su vez se cita la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria que en 2015 desaconsejó el mantenimiento de tratamientos preferenciales para personas jurídicas en el impuesto de renta.

Describe la actividad de las sociedades administradoras de fondos de inversión para derivar de allí que, con base en su capacidad de pago, dichas sociedades "están ubicados en una posición económica de la cual se deriva la posibilidad de contribuir mediante el pago de tributos al financiamiento de gastos e inversiones del Estado"; y que la disposición, antes que violar el principio de igualdad tributaria, aporta a su materialización.

Para el análisis desarrolla el test de igualdad débil aplicable en asuntos tributarios. En primer lugar, afirma que el fin de la disposición es constitucionalmente legítimo, cual es la progresividad, evitar la inequidad y los altos índices de pobreza a través de la elevación del recaudo. La disposición se inserta, según el concepto, en un esquema diseñado para combatir la evasión tributaria y el uso abusivo de beneficios tributarios. En segundo lugar, sostiene que el medio empleado no está expresamente prohibido. En tercer lugar, plantea que el medio es adecuado para obtener la finalidad constitucional, a través de la reducción de exenciones al impuesto del IVA, como realización de la equidad vertical. El escrito cita nuevamente la exposición de motivos para sostener que, respecto de los fondos de capital privado, se dijo que

"Los fondos de capital privado son figuras de inversión que, en algunos casos, son utilizados de forma abusiva debido al otorgamiento del diferimiento de impuestos. En este orden de ideas, se mantiene la regla respecto al diferimiento de impuestos, pero solo para los fondos cerrados, que sus participaciones son negociadas en una bolsa de valores o cuando las participaciones en el fondo no son poseídas en más de un veinte por ciento (20%) por un mismo beneficiario efectivo o grupo familiar, que tienen control o discrecionalidad sobre las distribuciones.

Si no se cumplen los anteriores requisitos, la rentas de los partícipes se causarán en el mismo ejercicio que son percibidas por el fondo y la retención en la fuente deberá practicarse conforme a las normas que son aplicables a los contratos de fiducia mercantil".

El Procurador sostiene entonces que "[l]a norma objeto de estudio sería correlato de la

medida antes citada, pues imponer el gravamen del IVA sobre la comisión a pagar las sociedades administradoras de inversión por administrar fondos de capital privado es un factor que hace más costosa esa modalidad de inversión, lo cual trae como efecto el desestimulo de su uso, aportando así a materializar la política anti-evasión”. De esta manera, concluye que la medida es adecuada para cumplir el fin constitucional propuesto.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

### 1. 1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4°, de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

Después de surtido el proceso de constitucionalidad y de recibidos (i) los conceptos solicitados, (ii) las intervenciones ciudadanas, (iii) los escritos de las autoridades que intervinieron en la expedición de la disposición, y (iv) el concepto del Procurador General de la Nación; el 27 de diciembre de 2019 se expidió la Ley 2010 de 2019 “Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

El artículo 11 de dicha ley modificó el artículo 476 del Estatuto Tributario y, particularmente, el numeral 23 objeto de control en el presente proceso de constitucionalidad. El nuevo texto del numeral 11 del artículo 476 del Estatuto Tributario, de acuerdo con la Ley 2010 de 2019, es el siguiente:

“Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto a las ventas -IVA. Se exceptúan del impuesto los siguientes servicios y los bienes relacionados explícitamente a continuación:

[...]

23. Las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias, sociedades administradoras de inversión y comisionistas de bolsa por la administración de fondos de inversión colectiva”.

La Corte constata entonces que la disposición legal demandada perdió vigencia con la expedición de la Ley 2010 de 2019. En efecto, dicha disposición fue modificada para incluir a las sociedades administradoras de inversión entre las sociedades beneficiarias de la exclusión del IVA sobre las comisiones por la administración de fondos de inversión colectiva.

Tal modificación derogó el precepto legal acusado remplazándolo por uno nuevo, razón por la que no continúa produciendo efectos jurídicos. Por consiguiente, no procede la realización de un examen y pronunciamiento de fondo sobre la demanda por el cargo de omisión legislativa relativa.

## VII. DECISIÓN

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

### RESUELVE:

Declararse INHIBIDA para decidir de fondo la demanda contra el numeral 23 del artículo 476 del Estatuto Tributario en la forma como fue modificado por el artículo 10 de la Ley 1943 de 2018, por carencia actual de objeto.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y cúmplase.

ALBERTO ROJAS RÍOS

Presidente

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General