Sentencia C-345/22

EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA A FAVOR DE LOS FONDOS PARAFISCALES AGROPECUARIOS O PESQUEROS Y DEL FONDO NACIONAL DEL TURISMO-No vulnera principios de igualdad y equidad tributaria

La Sala Plena considera que la no sujeción al impuesto de renta y complementarios a favor de los fondos parafiscales agropecuarios, pesqueros y el Fontur se expidió con fundamento en el margen de configuración legislativa en materia tributaria. En particular, este corresponde al ejercicio de la atribución constitucional del Legislador en estos asuntos de acuerdo con los artículos 150, numeral 12 y 338 superiores. Esto supone que, por sí misma, la adopción de este beneficio tributario para los fondos parafiscales referidos no es contraria a la Constitución. La distinción entre sujetos que en principio están obligados a contribuir con determinado impuesto es inherente a la posibilidad de conceder exclusiones tributarias a algunos de ellos.

EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA A FAVOR DE LOS FONDOS PARAFISCALES AGROPECUARIOS O PESQUEROS Y DEL FONDO NACIONAL DEL TURISMO-Justificación

EXCLUSIÓN DEL IMPUESTO DE RENTA A FAVOR DE LOS FONDOS PARAFISCALES AGROPECUARIOS O PESQUEROS Y DEL FONDO NACIONAL DEL TURISMO-Finalidad

(…) la exclusión busca una finalidad que no es contraria a la Constitución. Así, el objetivo que se identificó previamente para el establecimiento de este beneficio tributario no se opone a los mandatos constitucionales. Por el contrario, su otorgamiento guarda una relación

estrecha con el cumplimiento de varias disposiciones de la Constitución. En concreto, en el caso de los fondos agropecuarios y pesqueros, el objetivo de incentivar estas actividades económicas está en armonía con (i) la protección de la producción de alimentos del artículo 65 superior descrito previamente; (ii) el artículo 64 de la Constitución que ordena al Estado promover el acceso progresivo de los trabajadores agrarios a "los servicios de educación, salud, vivienda, seguridad social, recreación, crédito, comunicaciones, comercialización de los productos, asistencia técnica y empresarial, con el fin de mejorar el ingreso y calidad de vida de los campesinos"; y (iii) el artículo 13 superior que contiene la obligación estatal de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptar medidas en favor de grupos discriminados o marginados. En cuanto a la exclusión que beneficia al Fontur, el propósito de dar especial protección estatal al turismo no es contrario a ninguna norma constitucional y se apoya en que permite la materialización de la prosperidad general como fin del Estado, la libertad de empresa, la internacionalización de las relaciones exteriores y otras garantías constitucionales como los derechos a la educación y a la cultura y la protección del patrimonio cultural.

EXENCIONES, EXCLUSIONES Y BENEFICIOS FISCALES-Amplia potestad de configuración del Legislador

EXENCIONES, EXCLUSIONES Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Fines

POTESTAD DE CONFIGURACION DEL LEGISLADOR EN MATERIA DE EXENCIONES, DEDUCCIONES, DESCUENTOS Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Límites

En todo caso, si bien esta potestad legislativa otorga un amplio margen de configuración, este no es absoluto y está sujeto a límites. Entre estos se encuentran los principios del sistema tributario y la igualdad respecto de las cargas públicas. En consecuencia, el ejercicio de esa atribución puede resultar contrario al orden constitucional si desconoce los principios

de equidad, eficiencia y progresividad, o derechos fundamentales.

PRINCIPIOS DE IGUALDAD Y EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Limites del legislador en la regulación de incentivos fiscales

PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Alcance/PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Dimensión horizontal y vertical

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Fundamento en juicio de igualdad

TEST LEVE DE IGUALDAD DE NORMA TRIBUTARIA-Aplicación

ACTIVIDAD AGROPECUARIA-Prioridad, apoyo y especial protección

(…) la jurisprudencia constitucional ha explicado que la Constitución otorga a la actividad agropecuaria “un tratamiento particularmente diferente al de otros sectores de la sociedad y de la producción”. En particular, el campo es un bien jurídico especialmente protegido y tiene un valor esencial en la Constitución, es el territorio que conforma el campo en el cual se desempeñan las actividades agropecuarias y es el espacio de la población campesina. Ese tratamiento diferenciado se justifica en la necesidad de materializar una igualdad en términos económicos, sociales y culturales, en el supuesto de que el fomento de la agricultura “trae consigo la prosperidad de otros sectores económicos” y que la intervención

estatal en la materia busca “mejorar las condiciones de vida de una comunidad tradicionalmente condenada a la miseria y la marginación social”.

Referencia: Expediente D-14679.

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 68 (parcial) de 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”.

Demandante: Ángela Josefina González Olier.

Magistrado ponente:

HERNÁN CORREA CARDOZO.

Bogotá, D. C., cinco (5) de octubre de dos mil veintidós (2022).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, cumplidos todos los trámites y requisitos contemplados en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, la ciudadana Ángela Josefina González Olier presentó demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 68 (parcial) de la Ley 2010 de 2019. El cargo planteó que la norma demandada desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria (artículos 13, 95-9 y 363 de la Constitución Política). En auto de 11 de marzo de 2022, la entonces Magistrada Gloria Stella Ortiz Delgado advirtió que la demandante no acreditó su calidad de ciudadana y el cargo no cumplió los requisitos de aptitud desarrollados por la jurisprudencia constitucional. En consecuencia, dispuso la inadmisión de la demanda. Luego de la presentación del escrito de subsanación, en auto de 1° de abril de 2022, el despacho sustanciador admitió el cargo.

Asimismo, ordenó: (i) fijar en lista la norma acusada para garantizar la intervención ciudadana; y (ii) correr traslado a la Procuradora General de la Nación, para lo de su competencia. En atención a lo dispuesto en los artículos 244 de la Constitución Política y 11 del Decreto 2067 de 1991, dispuso comunicar el inicio del proceso a los Presidentes de la República y del Congreso, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Por último, en virtud del artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, invitó a los Ministerios de

Agricultura; Comercio, Industria y Turismo y Minas y Energía; a la Federación Nacional de Cultivadores de Cereales, Leguminosas y Soya (FENALCE), a la Federación Nacional de Productores de Panela (FEDEPANELA), a la Federación Nacional de Cultivadores de Palma de Aceite (FEDEPALMA), a la Federación Nacional de Avicultores de Colombia (FENAVI), al Fondo Nacional del Turismo (FONTUR), a la Federación Nacional de Distribuidores de Combustibles y Energéticos (FENDIPETRÓLEO), al Centro de Estudios del Trabajo (CEDETRABAJO), al Centro de Estudios de Derecho, Justicia y Sociedad (DEJUSTICIA), al Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), al Observatorio fiscal de la Pontificia Universidad Javeriana, al Centro de Pensamiento en Política Fiscal de la Universidad Nacional de Colombia, al Centro Externadista de Estudios Fiscales, al Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario; y a las facultades de derecho de las Universidades del Norte, Libre-Seccional Bogotá, Andes, Católica, Nariño, Antioquia, Sergio Arboleda, EAFIT, Santo Tomás-sede Bogotá, Sabana y de Ibagué, por intermedio de sus respectivos decanos, para que, si lo consideraban oportuno, intervinieran en este asunto para defender o atacar la constitucionalidad de las normas acusadas.

. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación, se transcribe la norma y se subrayan las expresiones acusadas:

“LEY 2010 DE 2019

(diciembre 27)

Diario Oficial No. 51.179 de 27 de diciembre 2019

PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

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 CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:(…)

ARTÍCULO 68. Modifíquese el artículo 23-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

(…)

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

. LA DEMANDA

Ángela Josefina González Olier presentó demanda de inconstitucionalidad en contra de las expresiones "agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística" contenidas en el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019. Expuso que de los apartados acusados se deduce que

únicamente esos fondos parafiscales no se consideran como contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios. De ese modo, la norma acusada distingue, por un lado, los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y el Fondo de Promoción Turística y, por otro lado, otros fondos parafiscales distintos a los mencionados, para efectos de considerarlos o no obligados a contribuir con este impuesto.

Además, explicó que la norma brinda un trato diferenciado entre los anteriores grupos de comparación que son equiparables en la naturaleza parafiscal de los recursos que administran. Esto, a su vez, guarda un vínculo cercano con su respectiva capacidad contributiva. A su juicio, este trato distinto entre fondos se contrapone a las dimensiones horizontal y vertical del principio de equidad tributaria. Lo anterior, dado que, si se tiene en cuenta la capacidad de contribución de los fondos parafiscales y la naturaleza de los recursos que los componen, la disposición objeto de la demanda no grava de igual manera a los fondos que poseen la misma capacidad de contribución. A esto sumó que en el trámite legislativo de la norma acusada no se brindó justificación para dicha distinción. Agregó que la norma desconoce el contenido y alcance del principio de equidad tributaria que prohíbe tratamientos distintos e injustificados, pues indebidamente impone cargas contributivas diversas del impuesto de renta a fondos que cuentan con capacidad contributiva similar.

. INTERVENCIONES

1. Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

El Ministerio solicitó que se declare la exequibilidad de las expresiones demandadas. Subsidiariamente pidió que, en el evento que la Corte Constitucional declare la inexequibilidad, se aclare en la parte resolutiva que el Fondo Nacional de Turismo “continúa exento del impuesto sobre la renta”.

En cuanto a la justificación de la exención contenida en la norma, manifestó que esta se sustenta en razones de conveniencia y de constitucionalidad. Al respecto, argumentó que, de acuerdo con los principios de progresividad y equidad previstos en el artículo 363 de la Constitución, está prohibido “que un mismo hecho económico sea gravado dos o más veces”. Agregó que gravar los recursos parafiscales de Fontur “implicaría una doble tributación, ya que estos recursos provienen de los ingresos operacionales de los prestadores de servicios turísticos y de los establecimientos que se benefician del sector turístico, los cuales ya están sujetos al impuesto a la renta”. Sumado a lo anterior, gravar los recursos de Fontur supondría gravar un patrimonio autónomo cuya única finalidad es la inversión de recursos públicos bajo la dirección del Gobierno Nacional.

Respecto de los argumentos de la demanda, el Ministerio indicó, en primer lugar, que el Legislador tiene una amplia potestad de configuración en materia tributaria y que la jurisprudencia constitucional la ha calificado como “la más amplia discrecionalidad”. Añadió que, por lo anterior, puede decretar las exenciones que considere convenientes y excluir a determinados sectores o sujetos del pago de un determinado tributo, de conformidad con criterios de conveniencia y dentro de una política fiscal definida sin desconocer con ello derechos o garantías fundamentales.

En segundo lugar, las exenciones tributarias por sí mismas constituyen una excepción al principio de igualdad y no implican forzosamente su desconocimiento. Sólo pueden ser inconstitucionales por violación del principio de igualdad si se adoptan con “la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales”. En tercer lugar, sostuvo que la posición del Fondo de Protección Solidaria (en adelante, SOLDICOM) es distinta a la de Fontur, pues el primero es un fondo administrado por un gremio, cuyas inversiones se dirigen exclusivamente por particulares para beneficio de estos.

2. Centro de Pensamiento en Política Fiscal de la Universidad Nacional de Colombia – CPPF

El Centro de Pensamiento en Política Fiscal de la Universidad Nacional de Colombia solicitó la declaratoria de exequibilidad condicionada de los apartados acusados. Indicó que el artículo 363 de la Constitución contempla los principios del sistema tributario colombiano de equidad, eficacia y progresividad. Estos principios son predicables del sistema tributario en su conjunto y no de un impuesto en particular.

De acuerdo con la Sentencia C-397 de 2011, el principio de equidad tributaria es una manifestación específica del principio general de igualdad y proscribe la formulación legal de tratamientos tributarios diferenciados injustificados. Adicionalmente, la progresividad tributaria ordena que se ha de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical).

Adujo que, de acuerdo con el criterio de comparación propuesto por la demandante, existe una violación del principio de igualdad pues “se presenta discriminación de trato tributario por distinciones irracionales”. Dijo que ni la exposición de motivos del proyecto de ley ni el trámite legislativo dan cuenta de las razones para el cambio normativo adoptado con la disposición acusada.

Más aún, argumentó que hay una violación del principio de equidad tributaria. Expuso que dicho mandato constitucional impide que el legislador estructure tratamientos tributarios diferenciados, ya sea beneficiosos o impositivos, sin justificación alguna. En cuanto a la equidad horizontal, esta es desconocida por la norma al no exceptuar del impuesto a la renta a sujetos que se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica y similar capacidad de

pago que los excluidos de este tributo. Igualmente, se vulnera la equidad vertical porque los fondos parafiscales de iguales características al Fondo de Promoción Turística o el Fondo Nacional del Ganado, por ejemplo, soportan una mayor proporción del gravamen que estos últimos sin una justificación legítima.

En relación con el juicio de proporcionalidad al que debería someterse la norma examinada, adujo que: (i) no existe fundamento de la idoneidad de la medida "ya que no se puede evidenciar un fin legítimo con la exclusión de otros fondos parafiscales como no contribuyentes del impuesto sobre la renta"; (ii) el medio utilizado para alcanzar la obtención del objetivo no es el menos lesivo frente al derecho intervenido; y (iii) no se equipara el beneficio otorgado a dos fondos parafiscales con la afectación de la igualdad, la equidad y progresividad tributaria.

Al comparar los diversos fondos parafiscales, el interviniente explicó que todos ellos "no encuentran lucro ni incremento patrimonial en el recaudo y administración de los recursos causados por contribuciones parafiscales, no deberían ser contribuyentes del impuesto de renta y complementarios con impuesto a cargo". No obstante, la Ley 2010 de 2019 asignó una carga impositiva a un grupo de sujetos que antes no la tenía, de acuerdo con la norma anteriormente vigente a la que se analiza, lo cual no responde a su capacidad tributaria ni al fin misional de los fondos parafiscales.

Por último, manifestó que la declaratoria de inexequibilidad simple de las normas acusadas "no solo haría de SOLDICOM un contribuyente del impuesto de renta, sino de los demás fondos nombrados por la norma acusada". Aquello resulta contrario a la pretensión y los argumentos planteados en la demanda. Por ese motivo, propuso la declaratoria de exequibilidad condicionada "bajo el entendido de que no son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios los fondos parafiscales, fondos parafiscales, (sic) agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística".

La interviniente presentó argumentos dirigidos a defender la exequibilidad de la norma acusada. Explicó que el capítulo V de la Ley 101 de 1993 establece, entre otras cosas, la administración, recaudo y destinación de las contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras. Refirió la caracterización de las contribuciones parafiscales contenida en las Sentencias C-1067 de 2002 y C-152 de 1997 y el concepto del 8 de julio de 2010 del Consejo de Estado. Lo anterior, para sustentar que le corresponde al Legislador determinar las condiciones, modalidades y particularidades de las contribuciones parafiscales de esos sectores económicos.

Citó el concepto del 10 de diciembre de 2013 del Consejo de Estado que señaló que esas contribuciones deben invertirse necesariamente en los subsectores que las suministran y de acuerdo con los objetivos fijados por el artículo 31 de la Ley 101 de 1993. En este sentido, las contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras son administradas en forma directa por las entidades gremiales que reúnan condiciones de representatividad nacional de estas actividades económicas y que hayan celebrado un contrato especial con el Gobierno Nacional. Además, estos recursos constituyen fondos especiales en las entidades administradoras. Estas están obligadas a manejarlos en cuentas separadas y que no se confundan con los recursos y patrimonio propios de dichas entidades.

Añadió que la naturaleza jurídica de los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros es diferente a la de otros fondos con personería jurídica. Por ejemplo, SOLDICOM es un ente de carácter privado, sin ánimo de lucro, cuyo patrimonio se compone de los recursos parafiscales por contribuciones privadas de carácter voluntario fijadas corporativamente por su órgano social. En cambio, los fondos agropecuarios o pesqueros son cuentas especiales creadas por la ley para el manejo de los recursos originados en la contribución parafiscal, de tal modo que no son entidades privadas.

Por otro lado, indicó que el Legislador tiene potestad de configuración en materia tributaria con sujeción a los límites constitucionales. En concreto, de acuerdo con la Sentencia C-203 de 2021, “el legislador tiene la facultad de ‘crear, modificar, aumentar, disminuir y suprimir tributos, determinando a quiénes se cobrará, así como las reglas y excepciones’, siempre que ‘se ejerza dentro de los parámetros superiores’, en particular, los previstos por los ‘artículos 95.9 y 363 de la Constitución, que consagran los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad’”. Asimismo, la inconstitucionalidad de las exenciones sólo debe declararse si se vulneran los preceptos fundamentales en forma ostensible. En este caso, concluyó que la norma demandada es el resultado del ejercicio de las competencias legislativas.

4. Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

La jefe de la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el apoderado de la DIAN intervinieron en forma conjunta en respaldo de la exequibilidad de la norma acusada. Expusieron que, de acuerdo con los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, al Congreso de la República le corresponde un amplio margen de configuración legislativa para definir la política tributaria. Esto incluye establecer lo que debe gravarse, los beneficios tributarios que deben concederse y las cargas públicas que deben asumir los diferentes actores de la sociedad. Esta potestad involucra, entre otras cosas, gravar específicamente ciertas actividades o sujetos y un margen de maniobra razonable y delimitado para establecer beneficios tributarios, tales como deducciones, exenciones o descuentos. Por lo anterior, cuando una norma tributaria impone una carga y excluye de ella a un sujeto o sector determinado no puede tacharse de inconstitucional por ese solo hecho. El margen de configuración del Congreso en la materia incluye un amplio conjunto de implicaciones y concepciones acerca de cuál es la mejor manera de alcanzar un orden económico y social justo.

Para controvertir el cargo por violación del derecho a la igualdad, adujeron que no basta señalar que el trato entre los fondos parafiscales es distinto, sino que deben demostrarse los motivos ciertos y debidamente soportados que configuran un trato discriminatorio. De lo contrario, al Legislador le estaría vedado hacer regulaciones diferenciales, lo cual no se predica del referido principio de igualdad. Al respecto, refirieron la Sentencia C-104 de 2016 para señalar los presupuestos específicos del juicio integrado de igualdad. Advirtieron que, en el caso particular del juicio de intensidad leve, la Corte ha considerado que se trata de establecer la legitimidad de los fines y de los medios y la adecuación de estos últimos para conseguir dichos fines. También, ha señalado que esa intensidad es la aplicable al estudio de "materias económicas [o] tributarias".

Los intervinientes explicaron que, contrario a lo argumentado en la demanda, los fondos parafiscales exentos del impuesto a la renta sí tienen una diferencia en comparación con otros fondos parafiscales. Esta se relaciona con la protección especial que la Constitución y la ley les otorga y que justifican dicho trato diferenciado. Al respecto citaron los artículos 64 y 65 superiores que señalan "no solo que se debe procurar mejorar el ingreso y calidad de vida de los campesinos, sino que el Estado debe otorgar prioridad al desarrollo integral de las actividades agrícolas, agroindustriales, pecuarias y pesqueras". En virtud de estas disposiciones, es necesario implementar acciones afirmativas como la contenida en la norma demandada, que contribuyan a priorizar el desarrollo integral de aquellas actividades. A lo dicho se suma que la jurisprudencia constitucional considera a los campesinos y trabajadores rurales sujetos de especial protección constitucional. En este sentido, una de las formas por las que optó el legislador para desarrollar este deber constitucional es la creación de contribuciones parafiscales y los correspondientes fondos destinados al fomento de estos sectores.

Añadieron que los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros, según sus leyes de creación, se afectan al fomento de la actividad respectiva, lo cual coadyuva al cumplimiento de los deberes estatales, como se advierte de los artículos 29 y 32 de la Ley 101 de 1993. Además de estos fondos, el artículo 36 de la misma ley creó los Fondos de Estabilización de

Precios de Productos Agropecuarios y Pesqueros. Y el artículo 45 de la Ley 101 de 1993 estableció que dichos fondos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta.

En síntesis, esta diferencia determinante entre fondos parafiscales es obviada por la demandante al proponer la comparación con fondos como el de SOLDICOM. En un modo similar, el trato favorable para el Fondo de Promoción Turística se sustenta en la especial protección que el Estado debe brindar a la actividad turística, según lo dispuesto en los artículos 2° y 3° de la Ley 1558 de 2012. En cambio, SOLDICOM, se creó "en beneficio de los distribuidores minoristas de combustibles líquidos derivados del petróleo". Por todo lo anterior, estimaron que los sujetos y supuestos de hecho propuestos en la demanda no son susceptibles de comparación al no ser de la misma naturaleza y, de ese modo, la norma acusada involucra un trato diferenciado justificado.

En cuanto a la violación de la equidad tributaria, consideraron que los apartes acusados no prevén un tratamiento diferenciado entre individuos o situaciones que se encuentren en una situación análoga. Reiteró que el criterio ponderado por el Legislador fue el propósito de evitar cargas excesivas a los fondos que cumplen fines superiores relacionados con sujetos y actividades especialmente protegidos por la Constitución y la ley. Agregó que el principio de equidad es de naturaleza estructural, predicable del sistema tributario en su conjunto, no de un tributo en particular.

5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT

El interviniente defendió la declaratoria de exequibilidad de los apartados acusados. Explicó que el artículo 118 de la Ley 633 de 2000 es el antecedente de la exoneración del impuesto sobre la renta de los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y del Fondo de Promoción Turística. Advirtió que esa norma aludía expresamente a los fondos parafiscales de los sectores mencionados y fue justificada en la importancia de esos gremios para el

desarrollo del país. De manera que, la intención del Legislador no era beneficiar a todos los fondos. Desde un inicio, la medida pretendía establecer una medida diferencial a favor de ciertas actividades económicas.

En respaldo de esta interpretación, mostró que los Decretos reglamentarios 2795 de 2001 y 3258 de 2002 únicamente incorporaron en el listado de entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y al Fondo de Promoción Turística. La redacción de esos decretos persistió en el Decreto 1625 de 2016. Además, la doctrina de la DIAN concuerda con esta interpretación en conceptos que, por ejemplo, consideraron que el FOREC es contribuyente del impuesto de renta.

. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

La Procuradora General de la Nación solicitó la declaratoria de exequibilidad del “parágrafo 2° (parcial) del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019”. Indicó que, de acuerdo con los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, el Legislador tiene un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria que incluye la concesión de exenciones. Lo anterior, en la medida en que se requieran para garantizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal o por motivos de política económica y social.

Con todo, este amplio margen de configuración tiene límites en el respeto de los mandatos superiores, particularmente, los principios de igualdad y equidad previstos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución. También, el control de constitucionalidad relacionado con el cumplimiento de estos mandatos está sujeto a que se acredite un trato diverso injustificado entre contribuyentes o situaciones jurídicas. Al respecto, las medidas deben someterse a un juicio leve de razonabilidad que examina si la medida persigue una finalidad que no está prohibida por la Constitución; y, en caso afirmativo, si esta es potencialmente

adecuada para alcanzar esa finalidad.

Después, el Ministerio Público resumió algunos pronunciamientos de la Corte Constitucional que declararon la exequibilidad de beneficios tributarios para un sector específico de la economía. En suma, estos tratamientos diferenciales son, en principio, exequibles, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes. En otros términos, una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios no desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria.

De conformidad con lo expuesto, la Vista Fiscal consideró que la norma demandada es exequible porque constituye una manifestación legítima de la libertad de configuración en materia tributaria acorde con la exigencia de razonabilidad. Particularmente, establece una exención a favor de los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y del Fondo de Promoción Turística a los cuales la ley les ha asignado la administración de contribuciones parafiscales que se utilizan para el beneficio y fortalecimiento de los sectores de los que hacen parte. En este sentido, la norma no persigue una finalidad prohibida por la Carta Política pues brinda un beneficio fiscal a sectores respecto de los cuales los artículos 64, 65 y 66 superiores ordenan promover e incentivar su desarrollo integral. Asimismo, a partir de los artículos 300, 310, 328 y 356 de la Constitución, la Corte Constitucional ha destacado la importancia cultural, económica y social del turismo.

Sumado a lo anterior, la norma es potencialmente adecuada para alcanzar ese objetivo. Al respecto, explicó que las exenciones tributarias son un instrumento de estímulo fiscal que, entre otros asuntos, pretende el fortalecimiento patrimonial de empresas y entidades que ofrecen servicios de gran sensibilidad social. Esto se traduce en una reducción de las eventuales obligaciones y deudas del sujeto de derecho beneficiario de la exención. Finalmente, la norma acusada supera el juicio leve de razonabilidad y se encuentra dentro del margen de configuración normativa en materia tributaria.

. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. 1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer de esta demanda, pues se trata de una acusación de inconstitucionalidad contra un precepto que forma parte de una ley de la República.

Alcance de la norma censurada, planteamiento del problema jurídico y metodología de resolución

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 101 de 1993, los fondos parafiscales agropecuarios o pesqueros son fondos especiales conformados por los recursos provenientes de las contribuciones parafiscales de esos sectores de la economía. Adicionalmente, según el artículo 42 de la Ley 300 de 1996, el Fondo de Promoción Turística, hoy llamado Fondo Nacional de Turismo (Fontur), es un instrumento para el manejo de los recursos provenientes de la contribución parafiscal para la promoción, sostenibilidad y competitividad del turismo. Entretanto, el artículo 2° del Estatuto Tributario define a los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo como los “sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”.

En atención a lo expuesto, el sentido del parágrafo 2° del artículo 23-1 del Estatuto

Tributario, modificado por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019, es que únicamente los fondos parafiscales agropecuarios o pesqueros y el Fontur no están sujetos al impuesto de renta y complementarios. En este sentido, a pesar de que varios intervinientes y el Ministerio Público calificaron el tratamiento tributario estudiado como una exención, en realidad la disposición demandada se refiere a un supuesto de no sujeción o exclusión. En definitiva, la disposición de la que hacen parte las expresiones demandadas consagra una exclusión de este tributo en favor de los fondos mencionados en las Leyes 101 de 1993 y 300 de 1996.

Dado el carácter exceptivo de la norma acusada, esta es de interpretación restrictiva. El entendimiento descrito implica que, por el contrario, los fondos parafiscales no mencionados en la disposición no están excluidos del impuesto de renta y complementarios. Es decir, estos fondos parafiscales son contribuyentes del referido tributo. Este alcance de la norma también se respalda en que las expresiones demandadas hacen parte del artículo 23-1 del Estatuto Tributario. Este se ubica en la sección que enumera los sujetos pasivos del impuesto de renta y las entidades y personas que no son sus contribuyentes.

Como lo explicó el ICDT en su intervención, la modificación gramatical en el parágrafo 2° del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, introducida por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019 no supuso la alteración de los fondos parafiscales beneficiarios de la no sujeción explicada. En efecto, con anterioridad a esa norma, el artículo 118 de la Ley 633 de 2000 estableció:

“Interprétase (sic) con autoridad que tampoco se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios los fondos parafiscales, agropecuarios y pesqueros, de que trata el capítulo V de la Ley 101 de 1993 y el Fondo de Promoción Turística de que trata la Ley 300 de 1996”.

Lo expuesto por el ICDT, si bien discute el alcance atribuido al texto de la norma demandada que era anterior a la Ley 2010 de 2019, no pone en duda que la interpretación actual se

extiende en exclusiva a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y al Fontur. De ese modo, ya fuera como consecuencia de la supresión de la coma que introducía un inciso en los fondos parafiscales beneficiados (como se hizo con el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019) o de la precisión de que son los fondos previstos en las Leyes 101 de 1993 y 300 de 1996 (como estableció la Ley 633 de 2000), la exclusión prevista en el parágrafo 2° del artículo 23-1 del Estatuto Tributario no ha cobijado en el pasado, ni cobija en la actualidad a la totalidad de fondos parafiscales existentes, sino únicamente a los mencionados en forma expresa en dicho precepto.

3. Con fundamento en lo dicho, el problema jurídico que debe resolver la Corte es el siguiente: ¿las expresiones "agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística" contenidas en el parágrafo 2° del artículo 23-1 del Estatuto Tributario, según la modificación hecha por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019, que establecen la no sujeción al impuesto de renta y complementarios a favor de esos fondos parafiscales desconocen los principios de igualdad y de equidad tributaria?

4. Para resolver el problema enunciado, la Corte (i) reiterará las reglas jurisprudenciales relacionadas con la competencia y los límites del Legislador para establecer exclusiones, exenciones, deducciones, descuentos y beneficios tributarios y (ii) analizará la constitucionalidad de las expresiones demandadas.

Reglas jurisprudenciales relacionadas con la competencia y los límites del Legislador para establecer exclusiones, exenciones, deducciones, descuentos y beneficios tributarios

5. El legislativo cuenta con un amplio margen de configuración para establecer exclusiones, exenciones, deducciones, descuentos y beneficios tributarios. En virtud de los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, al Congreso le corresponde establecer, modificar o suprimir contribuciones fiscales. A su vez, por iniciativa del Gobierno, puede decretar exenciones de

impuestos, contribuciones o tasas nacionales.

6. Por medio de las exclusiones tributarias, el Legislador establece eventos en los cuales “no hay sujeción a un determinado gravamen; es decir, cuando los supuestos fácticos no se adecúan al hecho generador definido en la ley y por tanto no son objeto de tributación por la sencilla razón de que no se causa el impuesto”. Así, le corresponde evaluar la conveniencia y oportunidad de excluir a ciertos tipos de personas, entidades o sectores de las exacciones que consagra la ley con base en la política tributaria que traza. Las exclusiones y beneficios tributarios pueden tener diversos propósitos. Por ejemplo, pueden dirigirse a incentivar ciertas actividades o comportamientos, reconocer situaciones de carácter económico o social que las ameriten o estimular determinadas actividades productivas. Los beneficios tributarios se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible. Es decir, únicamente operan a favor de los sujetos previstos en las hipótesis establecidas en la ley y respecto de los tributos descritos por esta.

7. En todo caso, si bien esta potestad legislativa otorga un amplio margen de configuración, este no es absoluto y está sujeto a límites. Entre estos se encuentran los principios del sistema tributario y la igualdad respecto de las cargas públicas. En consecuencia, el ejercicio de esa atribución puede resultar contrario al orden constitucional si desconoce los principios de equidad, eficiencia y progresividad, o derechos fundamentales.

8. En cuanto al derecho a la igualdad, la jurisprudencia constitucional ha precisado su alcance particular en materias tributarias. Este derecho y principio no garantiza un trato idéntico que ignore factores de distinción que justifiquen medidas diferenciadas razonables. La igualdad ante la ley obliga a regular de distinta manera a fenómenos y situaciones divergentes y de igual forma a entes o hechos que se encuentren en una misma hipótesis. Sumado a lo anterior, el artículo 13 superior que consagra el principio de igualdad ordena que esta sea real y efectiva y que el Estado adopte medidas a favor de grupos discriminados y de sujetos de especial protección.

9. Por eso, la legislación tributaria debe cumplir el principio de igualdad y este constituye un límite formal y material al poder tributario del Estado. En virtud del principio de igualdad, el Legislador no debe crear ni profundizar las condiciones de desigualdad real a través de la regulación de los tributos. En efecto, los beneficios tributarios no violan la igualdad cuando atienden a la necesidad de adoptar medidas para garantizar la igualdad efectiva. De hecho, la tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos para determinar su carga fiscal. En otras palabras, un gravamen indiscriminado sobre todos los bienes y servicios, sin tener en cuenta su naturaleza, objetivos, finalidades y sin medir consecuencias sociales puede violar la igualdad.

Por ejemplo, la Sentencia C-094 de 1993 analizó la constitucionalidad de dos disposiciones que modificaron el Estatuto Tributario y establecieron las excepciones a los responsables del impuesto sobre las ventas. La Corte concluyó que ese tratamiento tributario no es contrario al principio de equidad y no excede el margen de configuración legislativa. Por el contrario, con ese tratamiento tributario, el legislador adoptó medidas para hacer la igualdad efectiva y garantizar la equidad tributaria.

10. La infracción de la igualdad al otorgar un beneficio tributario como una exclusión también se asocia con el principio de generalidad de los tributos. De acuerdo con este precepto, “el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”. Esta condición de generalidad es igualmente aplicable a las exclusiones, de tal modo que deben comprender “a todos aquellos que se encuentren en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas”. Por consiguiente, cuando el beneficio fiscal no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, es contraria a la generalidad del tributo y desconoce el principio de igualdad en la carga tributaria.

Así lo estableció la Sentencia C-183 de 1998. Esta providencia estudió una demanda de inconstitucionalidad contra la exención del impuesto sobre las ventas aplicables a determinados ingresos de las instituciones financieras y del mercado de valores. La Corte Constitucional declaró la exequibilidad condicionada de la exclusión del IVA de las comisiones de bolsa, en el entendido que debía extenderse a las sociedades fiduciarias cuando ejecuten operaciones similares a las de las entidades beneficiadas con la exención. Esa conclusión se sustentó en que no había diferencias relevantes entre ambos grupos de comparación y el hecho gravado era material y formalmente semejante. La Corte tampoco advirtió que hubiera finalidades extrafiscales que justificaran la diferencia de trato.

11. En cambio, si la Corte advierte que el tratamiento tributario beneficioso se fundamenta en razones meritorias para excluir del tributo a algún grupo que, en principio, debería ser sujeto pasivo del mismo, no hay violación de la igualdad. Al respecto, la Sentencia C-188 de 1998 resolvió si la “exención” del impuesto de renta y complementarios prevista para las empresas de servicios públicos domiciliarios con capital estatal violaba los principios de igualdad y equidad. La Corte consideró que ese beneficio se justificó en tres mandatos constitucionales: (i) el Estado debe asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos a todos los habitantes del territorio; (ii) el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado; (iii) la prestación de los servicios públicos domiciliarios debe tener en cuenta principios de solidaridad y redistribución de ingresos. La exclusión del gravamen permite que estas empresas alcancen el equilibrio y así se asegure una cobertura eficiente y amplia de los servicios públicos. Además, esa especial responsabilidad del Estado implica que las empresas privadas y las que tienen participación pública sean diferentes, pues las primeras pueden optar por no prestar los servicios en lugares y condiciones que no les sean rentables. Por consiguiente, concluyó que el beneficio estudiado no era contrario a la Constitución.

12. Como se dijo previamente, la amplia competencia para establecer beneficios tributarios también debe cumplir los principios del sistema tributario, equidad, eficiencia y progresividad, previstos en el artículo 363 de la Constitución Política. En particular, la

equidad tributaria obliga a que la imposición del deber de tributar responda a parámetros objetivos e impide que se exijan cargas desproporcionadas para quienes contribuyen o la exclusión injustificada del cumplimiento del deber general de contribución. Asimismo, la equidad "atempera el rigor de la norma general para hacer justo el conjunto del sistema impositivo". El Legislador materializa el principio de equidad cuando grava servicios cuyos usuarios están en capacidad de soportar el impuesto y exonera del tributo a quienes su pago representaría una carga insoportable. De ese modo, el principio de equidad tributaria exige que la imposición esté basada en una evaluación de las condiciones fiscales y extrafiscales del sujeto pasivo y el hecho generador, y en el caso que opere un tratamiento desigual, este se encuentre justificado por una razón suficiente y compatible con los postulados constitucionales.

Por ejemplo, la Sentencia C-1107 de 2001 analizó si la exención al gravamen a los movimientos financieros para transacciones que se realizaran desde una cuenta de ahorros destinada exclusivamente a la financiación de vivienda quebrantaba el principio de equidad. Consideró que no había tal oposición debido a que el beneficio no se estableció a partir de sus destinatarios, sino de un supuesto de hecho particular. Dicho de otro modo, todas las personas, sin excepción, que se subsumieran en la hipótesis prevista por la ley podrían acceder al beneficio tributario. Además, garantizaba la igualdad respecto de las cargas públicas y la equidad dado que, una vez se descuenta el monto exento, las sumas gravadas se causan de manera proporcional a la cantidad retirada.

13. La jurisprudencia ha reconocido que la equidad tributaria tiene dos dimensiones, de manera que, al establecer en tratamiento tributario, el Legislador debe atender a criterios de equidad tributaria que tienen expresión tanto horizontal como vertical. De acuerdo con la equidad horizontal, las personas contribuyentes que estén en una misma situación fáctica deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical exige que "quienes tienen mayor capacidad económica soporten en mayor medida la carga que se deriva del deber de contribuir".

14. La jurisprudencia también se ha referido al juicio que debe adelantar la Corte para

establecer si un beneficio fiscal viola la igualdad y la equidad. El reconocimiento del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria sustenta la regla general de que estos asuntos estén sometidos a un juicio de igualdad de intensidad débil. Como justificación de este nivel de escrutinio, se suma que el examen de estas materias tiene una relación estrecha con la política económica y presupuestal del Estado y deben preservarse sus principios esenciales y coherencia macroeconómica.

15. No obstante, si del análisis preliminar de una ley tributaria surge un indicio de inequidad o arbitrariedad, derivado de un reparto desigual de la carga tributaria, el examen de constitucionalidad no podrá ser débil. En estos casos deberá someterse la medida tributaria al juicio intermedio y, excepcionalmente, a exámenes de intensidad estricta. En este contexto, no toda exclusión por sí misma presenta rasgos de inequidad o arbitrariedad que conduzcan a que deba superar un juicio de intensidad intermedia. Debe tenerse en cuenta que toda exclusión fiscal en cierta medida afecta el principio de igualdad, porque abarca sólo a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales. Solo existirá ese indicio de inequidad cuando la exclusión se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma favorable y no haya razones poderosas de política fiscal o fines extrafiscales relevantes que estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de las metas ordenadas en esta. En otros términos, la inconstitucionalidad de una exclusión por violación de la igualdad se sustentará en la “absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales”.

Por ejemplo, la Sentencia C-1060A de 2001 estudió si la exención del impuesto sobre la renta y complementarios de los ingresos por concepto de gastos de representación de ciertos funcionarios públicos violaba los principios de igualdad y equidad. La Corte declaró inexequible esa norma al no encontrar que la tributación reflejara la capacidad contributiva de las personas a quienes se dirigía el beneficio. En ese sentido, la exención carecía de razonabilidad y proporcionalidad al excluirse del impuesto ingresos que demostraban capacidad contributiva. No existía sustento objetivo y razonable para brindar ese tratamiento tributario.

16. En forma reciente, la Sentencia C-203 de 2021 expuso la metodología del juicio integrado de igualdad para el examen de normas tributarias por violación de ese principio constitucional. Esta providencia no se refirió a la posible violación de la igualdad y equidad tributaria con ocasión de una exclusión tributaria. No obstante, sus consideraciones son pertinentes puesto que explica los elementos del juicio integrado de igualdad en asuntos tributarios, ya sea en su intensidad débil o intermedia. Por ejemplo, reiteró que el juicio débil o leve se aplica por regla general a materias económicas y tributarias en "las cuales el legislador tiene una amplia libertad de configuración". En este grado de intensidad el escrutinio debe establecer que la medida "(i) persiga una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente y (ii) sea potencialmente adecuada para alcanzar [esa] finalidad". Por otra parte, en el juicio intermedio, el juez debe constatar que la medida (i) persiga una finalidad constitucionalmente importante, (ii) sea efectivamente conducente para alcanzar ese fin; y (iii) que no sea desproporcionada en forma evidente.

Análisis de constitucionalidad de las expresiones demandadas

17. Para resolver el problema jurídico propuesto en el fundamento jurídico 3 de esta providencia, la Sala adoptará la siguiente metodología: en primer lugar, sustentará que la norma demandada es producto del amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria. En segundo lugar, mostrará que el presente asunto reúne los presupuestos pata adelantar el juicio integrado de igualdad. En tercer lugar, analizará las diversas motivaciones invocadas para la no sujeción al impuesto de renta para fondos parafiscales agropecuarios, pesqueros y al Fontur y sustentará que esta goza de una justificación plausible que conduce a someterla a un juicio de intensidad leve. Por ese motivo, en cuarto lugar, analizará si la medida analizada busca un objetivo que no es contrario a la Constitución y es potencialmente idónea para su consecución.

La norma demandada es producto del amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria

18. La Sala Plena considera que la no sujeción al impuesto de renta y complementarios a favor de los fondos parafiscales agropecuarios, pesqueros y el Fontur se expidió con fundamento en el margen de configuración legislativa en materia tributaria. En particular, este corresponde al ejercicio de la atribución constitucional del Legislador en estos asuntos de acuerdo con los artículos 150, numeral 12 y 338 superiores.

19. Esto supone que, por sí misma, la adopción de este beneficio tributario para los fondos parafiscales referidos no es contraria a la Constitución. La distinción entre sujetos que en principio están obligados a contribuir con determinado impuesto es inherente a la posibilidad de conceder exclusiones tributarias a algunos de ellos.

20. Aunque se reconoce, entonces, la competencia del Congreso de la República para conceder exclusiones tributarias y que no implican por sí solas la infracción de la Constitución, a la Corte le corresponde examinar si este tratamiento diferenciado producto de la no sujeción de los fondos parafiscales que señala la norma respeta los principios de igualdad y equidad tributaria. Para este propósito, es necesario discutir si, como lo manifestaron varios de los intervinientes en el trámite constitucional, el beneficio tributario aludido atiende o no a algún factor de distinción que justifique la diferenciación. En particular, la Sala Plena debe analizar si, por ejemplo, la medida obedece al cumplimiento de un mandato constitucional o al deber de adoptar medidas a favor de sujetos de especial protección.

El presente asunto reúne los presupuestos para adelantar el juicio integrado de igualdad

21. En primer lugar, se identifican los sujetos comparables para establecer la supuesta infracción por las expresiones demandadas de los principios de igualdad y equidad tributaria. Al respecto, la demandante y varios de los intervinientes expusieron que los grupos a comparar son, por un lado, los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y el Fontur y, por otro lado, otros fondos parafiscales distintos. Asimismo, tanto los fondos parafiscales beneficiados con la exclusión como los que son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios son comparables entre sí. En este sentido, la demanda plantea que estos son susceptibles de compararse a partir de su naturaleza jurídica como fondos conformados para la administración de determinadas contribuciones parafiscales. En concreto, el artículo 32, numeral 1° de la Ley 101 de 1993 establece que uno de los ingresos de los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros es "el producto de las contribuciones parafiscales agropecuarias y pesqueras establecidas en la ley". Igualmente, el artículo 8° de la Ley 1101 de 2006 señala que el Fondo Nacional del Turismo está conformado, entre otros ingresos, por la contribución parafiscal prevista en el artículo 1° de la misma Ley. Incluso, en el caso de SOLDICOM, "no cabe la menor duda de que (…) maneja recursos parafiscales".

22. En segundo lugar, como se explicó en el fundamento jurídico 2 de esta providencia, el alcance de la norma acusada brinda un tratamiento desigual entre los dos grupos de comparación. En ese sentido, los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y el Fontur no son contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, mientras que otros fondos parafiscales sí están obligados a contribuir con dicho tributo.

La exclusión de los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y al Fontur tiene una justificación plausible y debe superar un juicio de intensidad leve

23. Así como el Ministerio de Hacienda y la DIAN manifestaron en forma conjunta, la exclusión de los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros es una manifestación del deber estatal de otorgar prioridad al desarrollo integral de las actividades agrícolas, agroindustriales, pecuarias y pesqueras. En efecto, el artículo 65 de la Constitución establece

que la producción de alimentos goza de la especial protección del Estado y, con ese propósito, “otorgará prioridad al desarrollo integral de las actividades agrícolas, pecuarias, pesqueras, forestales y agroindustriales, así como también a la construcción de obras de infraestructura física y adecuación de tierras”. Más aún, la Ley General de Desarrollo Agropecuario y Pesquero señala que, para cumplir ese mandato constitucional, el régimen tributario debe ajustarse “al propósito de asegurar preferentemente el desarrollo rural”. Aunado a lo anterior, los recursos de los fondos parafiscales agropecuarios o pesqueros solo pueden utilizarse para las finalidades de su ley de creación y que enumera la Ley de Desarrollo Agropecuario y Pesquero. Todos estos objetivos guardan relación con el desarrollo integral de estas actividades económicas.

24. A lo descrito se suma que la jurisprudencia constitucional ha explicado que la Constitución otorga a la actividad agropecuaria “un tratamiento particularmente diferente al de otros sectores de la sociedad y de la producción”. En particular, el campo es un bien jurídico especialmente protegido y tiene un valor esencial en la Constitución, es el territorio que conforma el campo en el cual se desempeñan las actividades agropecuarias y es el espacio de la población campesina. Ese tratamiento diferenciado se justifica en la necesidad de materializar una igualdad en términos económicos, sociales y culturales, en el supuesto de que el fomento de la agricultura “trae consigo la prosperidad de otros sectores económicos” y que la intervención estatal en la materia busca “mejorar las condiciones de vida de una comunidad tradicionalmente condenada a la miseria y la marginación social”. Asimismo, “por mandato constitucional, la cuestión agraria debe ingresar a la agenda pública de las autoridades del Estado, según sus competencias y facultades. Este apoyo estatal debe tener una visión de conjunto, […] sin descuidar la reducción de las extremas desigualdades y consiguiente mejora de las condiciones de vida de la población campesina”.

25. La jurisprudencia constitucional ha señalado que ese mandato superior justifica la adopción de beneficios tributarios para este sector de la economía. En particular, la Sentencia C-1647 de 2000 analizó una norma que consagra unas deducciones en el impuesto de renta por amortizaciones e inversiones en el sector agropecuario. La Corte estimó que ese

trato tributario favorable obedece a la especial protección estatal de la producción de alimentos, lo cual incluye otorgar prioridad a la construcción de obras de infraestructura física y adecuación de tierras. En forma similar, la Sentencia C-202 de 2020 consideró que los beneficios tributarios para algunas operaciones del Fondo Agropecuario de Garantías – FAG adoptados en el marco de la declaratoria del estado de emergencia económica, social y ecológica tuvieron la finalidad de asegurar la producción de alimentos y materializó este mandato constitucional junto con la especial protección de la seguridad alimentaria.

26. La Corte ha sustentado en el mismo precepto de la Constitución la exequibilidad de medidas en otros ámbitos, como en materia crediticia y ambiental. Por ejemplo, la Sentencia C-1006 de 2005 estimó que la exigencia de demostrar que se consignaron en forma oportuna los aportes al subsidio familiar para tramitar créditos para el sector agropecuario estaban fundadas, entre otras en el artículo 65 superior. En el mismo sentido, la Sentencia C-300 de 2021 declaró exequible la norma que permite la continuación de las actividades agropecuarias de bajo impacto que ya se desarrollan en las zonas de páramo delimitadas al considerar que persiguen un fin constitucional imperioso que es asegurar “la sostenibilidad de los sistemas de producción de alimentos utilizados por las comunidades campesinas paramunas”.

27. A partir de lo anterior, es posible advertir que la no sujeción al impuesto a la renta y complementarios a favor de los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros está justificada en el cumplimiento del mandato constitucional de otorgar prioridad al desarrollo integral de estas actividades económicas. A su vez, la protección de estos sectores económicos es un instrumento para cumplir la garantía de la producción de alimentos ordenada por la Constitución. De igual forma, está motivada en el trato especial que el ordenamiento jurídico consagra a favor de la actividad agropecuaria, a la especial protección del campo y a la necesidad de materializar la igualdad a favor de los campesinos y trabajadores agrarios.

28. En cuanto a la exclusión del Fontur, esta se justifica en que el Estado tiene la obligación de proteger especialmente al turismo. Al respecto, el artículo 1° de la Ley 300 de 1996, modificado por el artículo 2° de la Ley 1558 de 2012, señala que "[e]l Estado le dará especial protección en razón de su importancia para el desarrollo nacional". A su vez la calificó como una industria esencial para el desarrollo del país. Por otro lado, la importancia de la actividad turística radica en "la incidencia que tiene en las relaciones entre los países y regiones del mundo al contribuir a su acercamiento a pesar de las diferencias culturales, ideológicas, políticas y económicas". En concreto, este sector tiene una relación estrecha con la internacionalización de las relaciones exteriores en el orden político, económico, social y ecológico. Además, el turismo permite la realización de varias garantías constitucionales como los derechos a la educación, a la cultura, a la recreación, a la libertad de empresa y la protección del patrimonio cultural. Igualmente, "el mejoramiento y fomento del sector turístico, de gran importancia para la economía nacional, implica promover la prosperidad general" prevista como fin del Estado en el artículo 2° superior, "por cuanto la actividad turística contribuye de manera eficaz en el mejoramiento de las condiciones económicas y sociales".

30. En síntesis, existen razones de política extrafiscal que justifican la exclusión del impuesto de renta y complementarios a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y al Fontur. En consecuencia, la Sala Plena considera que este beneficio tributario a favor de estos fondos tiene fundamento en razones plausibles que justifican la exoneración a estos sujetos del tributo referido.

31. A partir de este examen previo, la Corte Constitucional considera que la medida estudiada en esta oportunidad debe someterse al juicio de igualdad de intensidad débil. Esto obedece a que, en primer lugar, como se indicó en el fundamento jurídico 14 de esta providencia, por regla general los asuntos tributarios deben superar un juicio de esta clase, como reconocimiento al amplio margen de configuración legislativa en la materia y por la necesidad de preservar los principios y la coherencia macroeconómica en la política

económica y presupuestal del Estado. En segundo lugar, la Sala Plena no está ante un indicio de inequidad o arbitrariedad que amerite el análisis mediante un juicio intermedio, pues se encontró que la no sujeción de los fondos parafiscales agropecuarios, pesqueros y del Fontur se sustenta en una justificación plausible para ese trato tributario diferenciado que se otorga a favor de un conjunto de sujetos que no se encuentran en la misma situación que los obligados a contribuir al impuesto de renta y complementarios. Por este motivo, a continuación, se analizará si la exclusión del impuesto de renta para determinados fondos parafiscales tiene una finalidad que no está prohibida por la Constitución. Luego, sustentará que la no sujeción al impuesto de renta y complementarios es una medida potencialmente adecuada para proteger e incentivar las actividades agropecuarias, pesqueras y turísticas.

La no sujeción estudiada tiene una finalidad que no es contraria a la Constitución y es potencialmente idónea para su consecución

32. En primer lugar, la exclusión busca una finalidad que no es contraria a la Constitución. Así, el objetivo que se identificó previamente para el establecimiento de este beneficio tributario no se opone a los mandatos constitucionales. Por el contrario, su otorgamiento guarda una relación estrecha con el cumplimiento de varias disposiciones de la Constitución. En concreto, en el caso de los fondos agropecuarios y pesqueros, el objetivo de incentivar estas actividades económicas está en armonía con (i) la protección de la producción de alimentos del artículo 65 superior descrito previamente; (ii) el artículo 64 de la Constitución que ordena al Estado promover el acceso progresivo de los trabajadores agrarios a “los servicios de educación, salud, vivienda, seguridad social, recreación, crédito, comunicaciones, comercialización de los productos, asistencia técnica y empresarial, con el fin de mejorar el ingreso y calidad de vida de los campesinos”; y (iii) el artículo 13 superior que contiene la obligación estatal de promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptar medidas en favor de grupos discriminados o marginados. En cuanto a la exclusión que beneficia al Fontur, el propósito de dar especial protección estatal al turismo no es contrario a ninguna norma constitucional y se apoya en que permite la materialización de la prosperidad general como fin del Estado, la libertad de empresa, la internacionalización

de las relaciones exteriores y otras garantías constitucionales como los derechos a la educación y a la cultura y la protección del patrimonio cultural.

33. Ahora bien, el beneficio tributario es potencialmente adecuado para alcanzar sus fines. La exoneración del impuesto de renta y complementarios para los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y el Fontur implica que no existe la obligación de que una porción de los recursos que administran se destine a cubrir rubros distintos a los que sus leyes de creación los tienen previstos. Respecto de los fondos agropecuarios y pesqueros, significa que no se disminuyen, como consecuencia de la obligación tributaria, los recursos disponibles para (i) la investigación y transferencia de tecnología, y asesoría y asistencia técnicas; (ii) la adecuación de la producción y control sanitario; (iii) organizar y desarrollar la comercialización; (iv) fomentar las exportaciones y la promoción del consumo; (v) apoyar la regulación de la oferta y la demanda para proteger a los productores contra oscilaciones anormales de los precios y procurarles un ingreso remunerativo; y (vi) programas económicos, sociales y de infraestructura para beneficio del subsector respectivo. Nótese como esta vocación de los recursos que conforman los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros guarda una correspondencia con la finalidad de promover el acceso a los servicios de asistencia técnica y empresarial, comercialización de los productos, educación, salud, vivienda, seguridad social, recreación, crédito, comunicaciones y mejorar el ingreso y calidad de vida de los campesinos.

En relación con la no sujeción para el Fontur, esta también es potencialmente adecuada para proteger el turismo. Así, los recursos que conforman este fondo se dedican a la “ejecución de proyectos de competitividad, promoción y mercadeo con el fin de incrementar el turismo interno y receptivo”. Para la Sala es claro que esta es una medida idónea que se pone en marcha en consonancia con ese deber estatal de protección a esta actividad económica.

34. En suma, la exclusión analizada por la Corte supera el juicio de igualdad. En este sentido, concluye que la exoneración como contribuyentes del impuesto a la renta y complementarios

para el Fontur y los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros tiene una finalidad que no está prohibida por la Constitución y es potencialmente idónea para alcanzarla.

35. Al establecer que ese beneficio tributario supera el juicio de igualdad también se constata que las expresiones demandadas imponen una distinción justificada entre sujetos pasivos del impuesto a la renta, lo cual implica que no hay violación de los principios de igualdad y equidad tributaria. Solo puede sustentarse la inconstitucionalidad de un beneficio tributario por violación de la igualdad cuando no hay ningún motivo válido, objetivo y razonable para su establecimiento. Sin embargo, la exclusión del impuesto de renta y complementarios para los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros y el Fontur no incurre en esa infracción, pues el Legislador tuvo motivos plausibles para su establecimiento, los cuales se relacionan con la protección constitucional de la producción de alimentos, el incentivo a estas actividades económicas y el deber estatal de brindar especial protección al turismo.

36. La no sujeción al impuesto de renta no infringe el principio de igualdad, pues no obedece a una distinción injustificada, ni todos los fondos parafiscales desarrollan actividades que son objeto de especial protección. En este sentido, el Legislador no estaba obligado a conferir este beneficio tributario a todos los fondos parafiscales ya que; (i) el punto de partida de naturaleza constitucional, en este escenario, es el deber general de contribuir con los gastos del Estado; y (ii) a partir de los propósitos que justificaron la exclusión, la Sala concluye que no todos los fondos parafiscales se encuentran en el mismo supuesto de hecho, por lo que la concesión de este beneficio es un asunto que recae en la órbita exclusiva del Legislador, a condición de que este tenga por objeto la realización de fines constitucionalmente valiosos. Cabe destacar que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, las contribuciones parafiscales se caracterizan por ser recursos públicos que pertenecen al Estado, “aunque están destinados a favorecer solamente al grupo, gremio o sector que los tributa”. Igualmente, como se indicó en el fundamento jurídico 21 de esta providencia, estos fondos parafiscales están conformados “por recursos extraídos en forma obligatoria de un sector económico para ser invertidos en el propio sector”. En la medida en que se estableció que los sectores económicos agropecuario, pesquero y turístico reciben un trato preferencial por el

ordenamiento jurídico, tiene sustento razonable que los fondos parafiscales que reciben aportes de estos rubros de la economía no sean sujetos al impuesto de renta y complementarios. Es la especial relevancia que la Constitución y el legislador han otorgado a estas actividades agropecuarias, pesqueras y turísticas lo que los distingue de otros fondos parafiscales, con lo cual esa diferenciación es justificada. Es por esta razón que tampoco se desconoce el principio de generalidad del tributo que, como se indicó, tiene una relación estrecha con el cumplimiento del principio de igualdad en los beneficios tributarios.

37. Por razones similares, la no sujeción analizada no es contraria al principio de equidad. Con el establecimiento de este beneficio tributario a los fondos parafiscales, no hubo una exclusión injustificada del deber general de contribuir. Al contrario, responde a un parámetro objetivo: el propósito de estimular las actividades agropecuarias, pesqueras y turísticas y, en el caso particular de las dos primeras, garantizar la especial protección constitucional de la cual son titulares. En estas condiciones, la exclusión no viola la equidad horizontal porque sus fondos parafiscales beneficiarios, por las actividades económicas a las que están asociados, no se encuentran en la misma situación fáctica que otros fondos parafiscales no amparados por el beneficio tributario y considerados contribuyentes del impuesto de renta y complementarios.

38. Para terminar, la exclusión del impuesto de renta a los fondos parafiscales es una materialización de la equidad. Al establecerse con el propósito de incentivar y estimular las actividades agropecuarias, pesqueras y turísticas y cumplir el mandato de brindar especial protección constitucional a la actividad agropecuaria, de acuerdo con el artículo 65 superior, lejos de violar la igualdad, contribuyen a hacerla efectiva. Incluso, en cuanto al sector agropecuario y pesquero se refiere, tiene sustento adicional en la necesidad de adoptar medidas que promuevan la igualdad real en el campo y que favorezcan a los campesinos como población que históricamente ha sido marginada.

Síntesis de la decisión

39. La Corte Constitucional analizó si la no sujeción al impuesto de renta y complementarios a favor de los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros, y el Fondo Nacional del Turismo (Fontur) desconoce los principios de igualdad y de equidad tributaria.

40. Al respecto, concluyó que el Legislador otorgó ese tratamiento tributario con fundamento en su amplio margen de configuración en materia tributaria. Asimismo, la exclusión de estos fondos tiene respaldo en razones plausibles que justifican la exoneración a estos sujetos del tributo mencionado. En particular, la exclusión dirigida a los fondos parafiscales agropecuarios y pesqueros (i) es una manifestación del deber estatal de otorgar prioridad al desarrollo integral de las actividades agrícolas, agroindustriales, pecuarias y pesqueras; (ii) es un instrumento para cumplir la garantía de la producción de alimentos ordenada por la Constitución; y (iii) está motivada en la especial protección del campo y en la necesidad de materializar la igualdad a favor de los campesinos y trabajadores agrarios. En cuanto, a la exclusión del Fontur se sustentó en (iv) el deber estatal de brindar especial protección a esta industria; (v) que los esfuerzos para promover el turismo se apoyan en el papel que este desempeña en la internacionalización de las relaciones exteriores de Colombia; y (vi) que permite la realización de la prosperidad general de los habitantes, los derechos a la educación, a la cultura, a la recreación, a la libertad de empresa y la protección del patrimonio cultural.

De esa manera, el beneficio tributario superó el juicio integrado de igualdad de intensidad débil. Esto es, en primer lugar, determinó que busca una finalidad que no es contraria a la Constitución. De hecho, el objetivo de incentivar estas actividades económicas está en armonía con el fin de mejorar el ingreso y calidad de vida de los campesinos (artículo 64), la protección de la producción de alimentos (artículo 65), el deber de promover condiciones para que la igualdad sea real y efectiva (artículo 13), buscar la prosperidad general (artículo 2°), entre otras prerrogativas constitucionales. En segundo lugar, la no sujeción al impuesto de renta para estos fondos es potencialmente adecuada para alcanzar sus fines, pues permite que sus recursos se destinen, en su totalidad, a las actividades determinadas por el

Legislador las cuales, a su vez, tienen una relación estrecha con la consecución de los propósitos ya descritos.

Al superar el juicio de igualdad, la Sala Plena constató que el Legislador estableció una distinción justificada entre sujetos pasivos del impuesto a la renta, acorde con los principios de igualdad y equidad tributaria. Por consiguiente, no estaba en la obligación de conceder este beneficio tributario a otros fondos parafiscales que no se encontraban en la misma situación fáctica y jurídica que los fondos agropecuarios, pesqueros y el Fontur. En particular, destacó que dichos fondos constituyen recursos públicos que se conforman con aportes provenientes de sectores especialmente protegidos, lo que justifica el tratamiento contenido en la disposición acusada. Tampoco se desconoció el principio de generalidad del tributo relacionado con la satisfacción del principio de igualdad en los beneficios tributarios.

41. Por estas razones, la Sala Plena de la Corte Constitucional consideró que las expresiones "agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística" contenidas en el artículo 23-1 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019 no desconocen los principios de igualdad y equidad tributaria. Por lo tanto, se declararán exequibles.

. DECISIÓN

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

RESUELVE

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Presidenta

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

DIANA FAJARDO RIVERA

MAGISTRADA

Con aclaración de voto

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

HERNÁN CORREA CARDOZO

Magistrado (E)

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

ACLARACIÓN DE VOTO DE LA MAGISTRADA

DIANA FAJARDO RIVERA

A LA SENTENCIA C-345/22

Referencia: Expediente D-14679

Magistrado Ponente (e):

Hernán Correa Cardozo

1. Con el respeto acostumbrado por las decisiones adoptadas por la Sala Plena de la Corte Constitucional, aclaro voto respecto a lo decidido en la Sentencia C- 345 de 2022, que declaró la exequibilidad de la expresión “agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística” contenida en el artículo 23-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 68 de la Ley 2010 de 2019. Acompañé la postura acogida por la Sala Plena en razón a que, como bien lo justificó la providencia, es constitucional que el Legislador aplique en el marco de su política tributaria exenciones que cumplan criterios de razonabilidad y proporcionalidad. También compartí que metodológicamente el análisis de constitucionalidad en este caso, en el que se invocó un cargo por la presunta lesión a los principios de igualdad y equidad tributaria, se adelante a través de un juicio de igualdad en intensidad leve.

2. Pese a lo anterior, estimé necesario suscribir este voto particular para explicar que, en mi criterio, con esta decisión la Corporación no agotó complemente la discusión sobre el porqué es constitucionalmente admisible que otro tipo de fondos no sean destinatarios del mismo beneficio; a partir del fundamento principal de la demanda y de los elementos con los que contó la Sala Plena para este análisis, restrinjo dicha conclusión solamente respecto de fondos tales como el Fondo de Protección Solidaria (SOLDICOM). A continuación, justifico esta postura.

Un análisis de igualdad restringido: alcance del pronunciamiento de la Corte Constitucional

4. Con este punto de partida del debate constitucional, teniendo en cuenta las intervenciones ciudadanas allegadas y el concepto del Ministerio Público, la Sala Plena estableció, de manera principal, que el objeto de su pronunciamiento consistía en establecer si la no sujeción de los fondos "agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística" al impuesto de renta y complementarios, desconocía los principios de igualdad y equidad tributaria, asumiendo para ello la metodología del juicio de igualdad.

5. Como bien lo ha decantado la jurisprudencia de esta Corporación, el presupuesto fundamental de dicho examen exige determinar que dos sujetos, o grupos de sujetos, son en efecto comparables en relación con una medida en particular. Bajo este presupuesto, era exigible, primero a la ciudadana que formuló la demanda de inconstitucionalidad y, luego, a la Corte Constitucional, delimitar los grupos a comparar y, luego, justificar por qué -desde qué punto de vista- eran comparables. Al respecto, la Sala Plena consideró que:

4.1. Los grupos a comparar eran, por un lado, los fondos parafiscales beneficiarios de la medida y, del otro lado, los demás fondos parafiscales; y que,

4.2. Tales grupos eran comparables "a partir de su naturaleza jurídica como fondos conformados para la administración de determinadas contribuciones parafiscales." (Párr. 21).

6. En mi criterio, para efectos de justificar la razón por la cual es constitucionalmente admisible la exención tributaria regulada en la disposición demandada, es válida la definición de los grupos en los términos antes indicados. Además, como ya lo anuncié, comparto que el

beneficio analizado por la Sala Plena en esta oportunidad era constitucional, pues, como se afirmó en la Sentencia C-345 de 2022, los fondos agropecuarios y pesqueros buscan garantizar la protección a la producción de alimentos (artículo 65 superior) y promover el acceso progresivo de los trabajadores agrarios a los servicios de educación, salud, vivienda, seguridad social, recreación, crédito, comunicaciones, comercialización de los productos, asistencia técnica y empresarial, con el fin de mejorar el ingreso y calidad de vida de los campesinos (artículo 64, CP); mientras que el Fontur tiene el propósito de dar especial protección estatal al turismo, con la finalidad de materializar la prosperidad general como fin del Estado (Art. 2, CP), la libertad de empresa (Art. 333, CP), la internacionalización de las relaciones exteriores (Art. 266, CP) y otras garantías constitucionales como los derechos a la educación y a la cultura y la protección del patrimonio cultural.

7. No obstante, para efectos de determinar la validez de la exclusión que dicha disposición genera respecto de otros fondos parafiscales, es importante advertir que el grupo del universo de fondos diferentes a los beneficiarios de la exención era muy amplio, pues ni en la demanda ni en la sentencia se explicaron las características de aquellos, como para indicar que estaban constitucionalmente excluidos. A partir de la demanda, en consecuencia y en mi concepto, es claro que la Sala Plena solamente analizó esta exclusión respecto de fondos tales como Soldicom, sobre el cual, hubo amplia discusión dentro del trámite constitucional.

8. Y esta aproximación, valga anotar, no es solo metodológica sino que impacta el alcance del pronunciamiento que efectuó en esta ocasión la Corte Constitucional y tiene implicaciones respecto de problemas jurídicos que puedan plantearse a partir de otros presupuestos.

9. Finalmente, quiero advertir que, aunque acompañé la postura de la Sala Plena de realizar un pronunciamiento de fondo en el marco de este proceso de constitucionalidad, estimo que el criterio referido en el fundamento 4.2. de esta aclaración debió fortalecerse, dado que, en un escenario tan diverso como el de los fondos parafiscales, aunque la naturaleza de los

recursos es un elemento inicial para iniciar el juicio de igualdad, deben buscarse posibles elementos adicionales en común, como aquellos que se desprendían de la demanda respecto de Soldicom y que tenían que ver con su creación legal, la exclusión de los ingresos recaudados del presupuesto público y, en particular, la finalidad y contexto en el que operan cada uno de ellos.

En los anteriores términos dejo expuesta mi aclaración de voto a la Sentencia C-345 de 2022.

Fecha ut supra

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

A LA SENTENCIA C-345/22

Referencia: Expediente D-14679

Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 68 (parcial) de 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”.

Magistrado Ponente:

Hernán Correa Cardozo

1. 1. La Corte estudió una demanda contra una expresión del artículo 68 de la Ley 2010 de 2019. En concreto, la norma indicaba que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, los fondos parafiscales “agropecuarios y pesqueros, y el Fondo de Promoción Turística”. Esta última expresión fue la demandada.

3. En la Sentencia C-345 de 2022 la Corte sometió la norma a un juicio integrado de igualdad de intensidad débil y concluyó que (i) el objetivo de la medida es incentivar las actividades económicas del sector agropecuario, pesquero y turístico, lo que no es una finalidad constitucionalmente prohibida y (ii) el medio es potencialmente adecuado pues “permite que sus recursos se destinen, en su totalidad, a las actividades determinadas por el Legislador las cuales, a su vez, tienen una relación estrecha con la consecución de los propósitos ya descritos”. En consecuencia, declaró exequible la expresión.

4. Si bien comparto la decisión adoptada, considero que era necesario adelantar un estudio del cargo desde la perspectiva de la omisión legislativa relativa por dos razones.

5. En primer lugar, la demanda buscaba excluir del impuesto a la renta a todos los fondos parafiscales. Así, lo que materialmente se pretendía era que se declarara una omisión legislativa relativa, pues más que perseguir la eliminación de la exención para ciertos grupos, lo que buscaba era incluir a todos los fondos parafiscales en la exención.

6. Sobre este punto, es importante señalar que, si lo que un demandante pretende es que se declare una omisión legislativa relativa, tiene que cumplir con las cargas específicas establecidas en la jurisprudencia constitucional. La Sentencia C-027 de 2020 reiteró que, en estos casos, se le debe exigir al demandante "(i) señale la norma jurídica sobre la cual se predica la omisión; (ii) argumente con claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, por qué el texto señalado alberga el incumplimiento de un deber específico consagrado en la Constitución y, a partir de ello y (iii) explique cuáles son los motivos por los que se considera que se configuró la omisión inconstitucional. En particular, debe explicar por qué la norma debería incluir a personas no contempladas; debería prever determinadas consecuencias jurídicas, contar con cierto ingrediente normativo necesario para que la norma sea compatible con la Constitución o prever determinada condición necesaria para su constitucionalidad".

7. En segundo lugar, es posible identificar en la jurisprudencia de la Corte una estrecha relación entre un cargo por desconocimiento del principio de equidad tributaria y el juicio de omisión legislativa relativa, cuando lo que se pretende es que la norma objeto de cuestionamiento se aplique a casos diferentes a los que contemplaba originalmente.

8. Por ejemplo, en la Sentencia C-875 de 2005 la Corte estudió la configuración de una omisión legislativa relativa por excluir injustificadamente de los beneficios tributarios a los

compañeros y compañeras permanentes. Más adelante, en la Sentencia C-291 de 2015 se analizó un cargo por violación del principio de equidad tributaria al presentarse una omisión legislativa relativa al no incluir la compensación de pérdidas fiscales con rentas líquidas obtenidas en años posteriores. De manera más reciente, en la Sentencia C-066 de 2021 la Corte indagó si se "[¿]incurre en una omisión legislativa relativa que viola los principios de igualdad y equidad del sistema tributario, en la medida en que no incluye a las personas jurídicas «de baja capacidad contributiva», como posibles destinarios del régimen de no responsables del IVA?".

9. Estos casos muestran que existe una estrecha relación entre un cargo por desconocimiento del principio de equidad tributaria y el juicio de omisión legislativa relativa cuando se alega un supuesto de infra inclusión en la norma demandada.

10. En conclusión, si bien comparto el fondo de la decisión, era necesario analizar el asunto desde la perspectiva de la omisión legislativa relativa para (i) calificar adecuadamente el análisis que debía realizarse sobre la aptitud del cargo cuando lo que se pretende es la declaratoria de una omisión legislativa relativa y (ii) porque le permitiría a la Corte aclarar la diferencia entre el cargo por desconocimiento del principio de equidad tributaria y un cargo por omisión legislativa relativa en una norma tributaria, cuando lo que se pretende es la inclusión de sujetos en una norma tributaria.

11. En los anteriores términos dejo consignada mi aclaración de voto.

Fecha ut supra,

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado