

BENEFICIO TRIBUTARIO CONCEDIDO A RESPONSABLES DEL IVA-Desconoce principio de igualdad frente a quienes no son responsables del tributo

(...) se tiene que (i) lo que diferencia a los sujetos responsables del IVA frente de los no responsables de tal impuesto no es, en modo alguno, su distinta condición de sujetos pasivos del referido impuesto sobre las ventas, sino que se trata, más bien, de la diferente condición que tiene un grupo como agente recaudador del IVA, frente de otro grupo que paga el mismo impuesto pero que descansa su deber de traspaso a la Administración en el primer grupo que le efectúa la correspondiente retención; que (ii) independientemente de su condición de responsables o de no responsables del IVA, ambos grupos son sujetos contribuyentes del impuesto sobre la renta, indistintamente de si tienen o no la condición de declarantes; y por ende la lógica indica que, a la luz del beneficio que prevé la disposición impugnada, ambos grupos se encuentran en un mismo plano de igualdad pues, se insiste, ambos son contribuyentes tanto del IVA como del impuesto sobre la renta; y que (iii) mal puede el Legislador otorgarle el beneficio de que trata la norma sólo a los responsables el IVA con fundamento en consideraciones relativas a la eficiencia tributaria si se estima que tal criterio no puede prevalecer sobre la igualdad como parte de la base dogmática de la Carta que estipula la prevalencia de los derechos fundamentales.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD DE NORMA SUBROGADA-Competencia de la Corte Constitucional en la medida que fue reproducida y continúa produciendo efectos jurídicos

INTEGRACION DE LA UNIDAD NORMATIVA-Eventos en que procede

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Configuración

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Deducción o descuento del IVA pagado en adquisición de activos fijos

TITULO DE LEY-No configura norma con eficacia jurídica

PRINCIPIO DONDE LA LEY NO DISTINGUE NO LE ES DADO AL INTERPRETE HACERLO-Principio general de interpretación jurídica

EMPRESA-Definición

(...) contrario a un posible entendimiento coloquial, la noción de 'empresa' no equivale a la actividad económico-productiva que desarrollan las personas jurídicas, sino que también puede corresponder a la actividad análoga que desarrollen las personas naturales.

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Significado y alcance

OMISION LEGISLATIVA RELATIVA POR VIOLACION DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD-Criterios para determinar la transgresión constitucional

POTESTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-No es absoluta

## JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD-Etapas

Conforme se ha establecido, este juicio consiste de las siguientes etapas de análisis: (i) establecer el criterio de comparación: patrón de igualdad o *tertium comparationis*; es decir, debe precisarse si los supuestos de hecho son o no susceptibles de compararse y, de ser así, si se compararán sujetos de la misma naturaleza; (ii) precisar si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe o no un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales; y (iii) averiguar si la respectiva diferencia de trato está o no constitucionalmente justificada, esto es, si las situaciones objeto de la comparación merecen ser diversamente tratadas a la luz de la Carta Política.

## TEST LEVE DE IGUALDAD DE NORMA TRIBUTARIA-Aplicación

ESTADO SOCIAL Y DEMOCRATICO DE DERECHO-Consonancia con las modalidades constitucionales de intervención en la economía/POTESTAD TRIBUTARIA DEL LEGISLADOR-Alcance

(...) la facultad tributaria del Legislador como instrumento de intervención económica debe estar necesariamente enmarcada al logro de los fines del Estado Social de Derecho.

## PRINCIPIO DE IGUALDAD-Prevalencia/PREVALENCIA DE LA PARTE DOGMATICA DE LA CONSTITUCION

(...) si se admitiera que el principio de eficiencia tributaria tuviera en principio la posibilidad de contender los efectos de la norma demandada, para la Corte es claro que tal principio

tributario se encontraría evidentemente subordinado a la igualdad como principio constitucional principal y de mayor jerarquía. Como lo reconoce la jurisprudencia, aún dentro de la Constitución Política existe una jerarquía normativa en donde los principios y derechos que incorporan la parte dogmática de la Carta prevalecen sobre las demás normas superiores.

#### SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Modulación de efectos

(...) la Corte verifica la necesidad de modular su decisión para permitir que, despojada de su vicio, la norma demandada siga produciendo el efecto deseado de incrementar la competitividad empresarial. En este orden, en lugar de declarar la inexecutable del aparte legal demandado -lo que implicaría que la norma que lo contiene deviniera en ineficaz al despojarla de sujetos pasivos-, esta Corporación declarará la executable del aparte legal impugnado bajo el entendido de que el beneficio que la respectiva norma prevé puede ser aprovechado tanto por los sujetos responsables como por los no responsables del IVA.

Referencia: Expediente D-13426

Demanda de inconstitucionalidad contra: (i) el artículo 83 (parcial) de la Ley 1943 de 2018, “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”/ (ii) el artículo 95 (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”

Actor: Roberto Andrés Navarro Ordóñez

Magistrada sustanciadora:

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá D. C., dos (2) de septiembre de dos mil veinte (2020).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad el ciudadano Roberto Andrés Navarro Ordóñez demandó un aparte del artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”- artículo este que adicionó el artículo 258-1 del Estatuto

Tributario (en adelante, simplemente “E.T.”)- por considerar que dicho aparte legal violaba el preámbulo y los artículos 13, 333 y 363 de la Constitución Política.

Mediante Auto del veinticuatro (24) de septiembre de 2019 la magistrada sustanciadora admitió la demanda, pero únicamente en cuanto trata del cargo fundado en la eventual violación al principio de igualdad que consagra el artículo 13 superior. Luego de los trámites de rigor, la demanda fue fijada en la Secretaría General de la Corte para permitir la participación ciudadana.

Presentaron escritos de intervención los siguientes ciudadanos: (i) la señora Laura Mercedes Torres Parada, en su condición de decana de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Fundación Universitaria de San Gil – UNISANGIL; (ii) el señor José Alberto Gaitán Martínez, en su calidad de decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario; (iii) la señora Ruth Yamile Salcedo Younes, en su condición de presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT; y (iv) la señora Myriam Rojas Corredor en su calidad de apoderada de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

El Procurador General de la Nación también emitió el concepto de su competencia.

## II. NORMA DEMANDADA

El texto del artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 acusado es el que se transcribe a continuación (se resalta en subraya y negrilla el aparte legal demandado, según fue particularizado en la demanda):

LEY 1943 DE 2018

(diciembre 28)

Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018

PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA

“Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.”

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

“(…)

ARTÍCULO 83. Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 258-1. Impuesto sobre las ventas en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales

productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En el caso de los activos fijos reales productivos formados o contruidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.

Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.

El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del Impuesto sobre las Ventas (IVA)."

### III. LA DEMANDA

Según el cargo admitido, el aparte legal impugnado trata de modo diferenciado a los sujetos no responsables del Impuesto sobre las Ventas - IVA, frente de aquellos que sí son responsables de tal impuesto. Más concretamente, en la demanda se aduce que el aparte legal demandado limita el beneficio tributario que contempla el artículo 258-1 reformado del E.T. a los sujetos que son responsables del IVA, excluyendo del mismo a quienes no son responsables de dicho impuesto; de modo tal que mientras que los primeros pueden descontar del impuesto sobre la renta a su cargo el IVA que paguen por "la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización", a los segundos no se les permite dicho descuento.

En desarrollo de su tesis el demandante comienza por indicar que, en tanto ambos son

contribuyentes del impuesto sobre la renta, los sujetos responsables del IVA se encuentran en igualdad de condiciones con los sujetos que no son responsables de dicho impuesto. Según la demanda, la anterior situación implica la existencia de un trato diferenciado entre iguales pues mientras que la ley permite que los responsables del IVA accedan a un beneficio tributario, tal posibilidad se niega para quienes no son responsables del referido impuesto.

El demandante continúa aduciendo que la mencionada diferencia de trato carece de justificación. En apoyo de su tesis la demanda indica que aun cuando el fin buscado por el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 es válido en tanto persigue la reactivación económica, el medio previsto para su obtención -esto es, la disminución en la carga tributaria empresarial que implica la posibilidad que se le otorga a los responsables del IVA de descontar del impuesto sobre la renta a su cargo la totalidad del IVA pagado por la adquisición de bienes de capital- se traduce en una medida que discrimina negativamente a los sujetos que no son responsables del IVA; esto habida cuenta de que el beneficio tributario del caso no respondería a un criterio objetivo de diferenciación, sino a la calidad subjetiva de los contribuyentes. En tal sentido, en su escrito de subsanación a la demanda inicial, el actor explica que la expresión legal demandada “implica un mayor costo operacional o gasto financiero por concepto del impuesto de renta para el no responsable del IVA que para el contribuyente responsable del IVA”, no siendo posible que la responsabilidad del IVA se erija como un “criterio que marque una diferencia para efectos del impuesto sobre la renta”, pues “para los efectos de la norma demandada lo relevante NO es la responsabilidad del impuesto sobre las ventas [sino] la sujeción pasiva al impuesto sobre la renta” (el énfasis es del demandante).

Así mismo, en la demanda se señala que la finalidad que persigue la Ley 1943 de 2018 es la reducción de la tarifa efectiva de tributación tanto para las empresas grandes como para las pequeñas.

#### IV. INTERVENCIONES

1. Intervención de la ciudadana Laura Mercedes Torres Parada, en su condición de decana de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas de la Fundación Universitaria de San Gil - UNISANGIL

En lo fundamental, la ciudadana interviniente califica de violación a la igualdad el que la norma impugnada excluya del beneficio tributario que contempla a los no responsables del IVA. Luego concluye que “el Legislador debe permitir la misma oportunidad a los administrados”.

1. Intervención del ciudadano José Alberto Gaitán Martínez, en su calidad de decano de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario

El ciudadano interviniente anuncia que la institución que representa apoya las pretensiones de la demanda. Precisa, sin embargo, que al momento de resolver la demanda la Corte debería “modular, modificar o condicionar el artículo de que se trata para que el mismo no quede sin efectos”.

Seguidamente el interviniente indica que el impuesto sobre la renta y el IVA son tributos “de naturaleza distinta [que] no comparten característica alguna [y que mientras que] el primero es un impuesto directo (...) el segundo es uno indirecto”.

Luego, el ciudadano dice citar un aparte de la exposición de motivos de la Ley 1943 de 2018 y concluye que de este se desprende que “la finalidad de la norma demandada era disminuir la carga tributaria de los empresarios nuevos y existentes”, sin que se diferenciara si dichos empresarios fueran o no responsables del IVA. En tal sentido, después de citar un extracto

jurisprudencial sobre el principio de igualdad en materia tributaria<sup>1</sup>, el ciudadano Gaitán Martínez reitera que como el fin de la norma “nunca fue establecer un trato diferenciado para efectos del descuento del IVA pagado en la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos”, la institución educativa a la que pertenece considera que el aparte demandado debe declararse inconstitucional pero que, para que el artículo que lo contiene sea aplicable tanto a responsables como a no responsables del IVA, este debe ser modulado, modificado o condicionado a fin de que este “no quede huérfano de sujeto y con ello se haga inaplicable”.

#### 1. Intervención de la ciudadana Ruth Yamile Salcedo Younes, en su condición de presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario – ICDT

La ciudadana interviniente dice presentar concepto elaborado por el doctor Alfredo Lewin Figueroa y aprobado por varios miembros del Consejo Directivo del ICDT.

Para la interviniente, “no se aprecia ninguna justificación constitucionalmente admisible para que se mantenga la diferenciación de trato de los contribuyentes del impuesto a la renta que puedan beneficiarse del descuento tributario de que trata el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, privilegiando (...) a los responsables del IVA en detrimento de los no responsables”; a lo que añade que “(n)o se cumpliría la finalidad de la ley si se excluyeran los no responsables del IVA [“como los comerciantes de bienes excluidos, quienes presten servicios no gravados, las personas naturales minoristas o detallistas, los pequeños agricultores o ganaderos y demás contemplados en la ley”] que también participan de manera directa en la actividad económica, en el empleo y en el bienestar de la sociedad”.

La interviniente continúa indicando que, aparentemente y al proponer la ley, el Gobierno hubiera previsto, “inadvertidamente y sin fundamento o motivación alguna”, que el descuento previsto por la norma que contiene la expresión legal impugnada quedara

circunscrito a los responsables del IVA. Y concluye solicitando la declaratoria de exequibilidad condicionada de la norma, de manera tal que el beneficio tributario que la misma contempla pueda ser accedido “sin importar si quien hubiere pagado el impuesto a las ventas, tenga o no la calidad de responsable sobre el impuesto sobre las ventas (IVA)”; solicitud esta que fundamenta en que la inexecuibilidad simple de la expresión legal demanda conduciría a que la disposición quedara incompleta y sin que se precisaran los sujetos beneficiarios del estímulo o beneficio tributario correspondiente.

#### 1. Intervención de la ciudadana Myriam Rojas Corredor, en su condición de apoderada de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN

La ciudadana interviniente comienza por señalar que el cargo formulado contra el artículo es inepto y que, por ende, la Corte debería inhibirse de pronunciarse sobre el mismo. En sustento de su tesis, la interviniente invoca los efectos de la Sentencia C-481 de 2019, mediante la cual se declaró la inexecuibilidad de la Ley 1943 de 2018. Adicionalmente, la ciudadana señala que “el presunto trato desigual que señala el demandante sobre la base de la calidad subjetiva de los contribuyentes frente al IVA, no se puede desprender de la norma acusada, en tanto existen otros criterios para distinguir un beneficio sin que ello sea violatorio del principio de igualdad”.

Por otra parte la ciudadana Rojas Corredor defiende la exequibilidad de la norma acusada tras indicar que “el descuento del impuesto sobre las ventas a la importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos en el impuesto sobre la renta, es solo para responsables del IVA por expresa determinación del legislador, fundado en el principio de eficiencia tributaria, porque le impone unas obligaciones sustanciales y formales a éste, a cambio de facilitar la fiscalización y el recaudo de los recursos que le permiten la consecución de los fines del Estado”.

La interviniente además considera que la norma impugnada fue expedida en ejercicio de la amplia potestad de configuración que el Legislador tiene en materia tributaria.

## V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador General de la Nación, Fernando Carrillo Flórez, rindió concepto solicitando la inexecuibilidad de la expresión legal demandada.

Preliminarmente, el jefe del Ministerio Público llama la atención sobre los efectos de la Sentencia C-481 de 2019, mediante la cual la Corte declaró la inexecuibilidad diferida de la Ley 1943 de 2018; sentencia esta que el Procurador solicita que esta Corporación tenga en cuenta al momento de precisar los efectos en el tiempo del fallo a expedir, así como en atención a una “posible afectación de la vigencia fiscal”.

Posteriormente la Vista Fiscal pasa a señalar que debido a que el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 se ubica dentro del capítulo quinto del Título Quinto de la ley en comento, relativo al Impuesto sobre la renta para personas jurídicas, el referido artículo “cobija a las personas jurídicas contribuyentes del impuesto a la renta”.

Finalmente, luego de explicar que la proposición jurídica que contiene el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 “consagra un descuento tributario únicamente en favor de los responsables del IVA” pero que “excluye de su ámbito de aplicación a los contribuyentes no responsables del IVA”, el jefe del Ministerio Público manifiesta efectuar un juicio de proporcionalidad de intensidad leve, del cual concluye que aunque si bien el fin buscado por la norma es legítimo, “la medida no se muestra como el medio idóneo para lograr el fin propuesto y resulta contraria a la Constitución, pues excluir del beneficio tributario a los contribuyentes no

responsables del IVA sin justificación y con base en un criterio (ser o no responsable del impuesto a las ventas IVA) que en nada afecta el impuesto sobre la renta, comporta un acto discriminatorio”.

Por las anteriores razones el Procurador General de la Nación reitera su solicitud de inexequibilidad del aparte legal demandado y propone sustituirlo por la expresión general de “los contribuyentes”.

## 1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política y en las consideraciones que se exponen en el numeral 1 de la Sección VII infra, la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

## 1. Problema jurídico

La Corte considera que la demanda se dirige a que se resuelva el siguiente problema jurídico:

¿Es respetuoso del principio de igualdad que defiende el artículo 13 superior que el beneficio tributario que prevé el artículo 258-1 del E.T., tal y como este quedó reformado por el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, pueda ser concedido solo a los sujetos responsables del IVA, pero

no a los no responsables del tal tributo?

Cabe anotar que, por las razones que se exponen en el numeral 1 de la sección VII infra de esta providencia (“Fundamentos de la decisión”), el anterior problema jurídico también será analizado respecto de la reforma que sufrió el citado artículo 258-1 del E.T. por parte del artículo 95 de la Ley 2010 de 2019; norma esta última que, antes de la expedición de la presente providencia pero luego de que la demanda de la referencia fuera presentada y admitida por esta Corporación, subrogó el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 reproduciéndolo con exactitud virtual<sup>2</sup>, como se ilustra a continuación:

Ley 1943 de 2018, artículo 83

Ley 2010 de 2019, artículo 95

Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 258-1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACIÓN, FORMACIÓN, CONSTRUCCIÓN O ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS.**

Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En el caso de los activos fijos reales productivos formados o contruidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el

año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.

Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.

El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del Impuesto sobre las Ventas (IVA)."

Adiciónese el artículo 258-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 258-1. IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS EN LA IMPORTACIÓN, FORMACIÓN, CONSTRUCCIÓN O ADQUISICIÓN DE ACTIVOS FIJOS REALES PRODUCTIVOS.**

Los responsables del impuesto sobre las ventas -IVA podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo, correspondiente al año en el que se efectúe su pago, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes, el IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización. En el caso de los activos fijos reales productivos formados o construidos, el impuesto sobre las ventas podrá descontarse en el año gravable en que dicho activo se active y comience a depreciarse o amortizarse, o en cualquiera de los periodos gravables siguientes.

Este descuento procederá también cuando los activos fijos reales productivos se hayan adquirido, construido o importado a través de contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción irrevocable de compra. En este caso, el descuento procede en cabeza del arrendatario.

El IVA de que trata esta disposición no podrá tomarse simultáneamente como costo o gasto en el impuesto sobre la renta ni será descontable del impuesto sobre las ventas - IVA.

La Corte comenzará por (i) explicar por qué, aunque mediante Sentencia C-481 de 2019 se declaró la inexecutable de la totalidad de la Ley 1943 de 2018 por vicios en su trámite, esta Corporación conserva competencia para pronunciarse sobre el fondo de la demanda admitida tanto sobre el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018, como sobre el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019. (ii) Posteriormente la sentencia pasará a referirse al descuento del IVA del impuesto sobre la renta por la introducción de activos fijos reales productivos. En desarrollo de lo anterior la Corte describirá sucintamente los antecedentes, los motivos y los sujetos beneficiados por las normas que antecedieron al artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y al artículo 95 de la Ley 2010 de 2019, así como las modificaciones que, a tales normas realizaron los referidos artículos legales. (iii) Después, de conformidad con el problema jurídico atrás planteado, esta Corporación estudiará si al efectuar estas últimas modificaciones el Legislativo incurrió o no en una omisión legislativa relativa y, de ser el caso, procederá a estudiar el texto legal demandado a la luz del principio de igualdad; lo que requerirá de la elaboración del respectivo test de igualdad. (iv) Posteriormente, en caso de que en desarrollo del test recién referido la Corte encuentre que el aparte legal demandado no se atiene a la Constitución, esta Corporación se pronunciará sobre la necesidad de modular o no la decisión de la sentencia. (v) Finalmente se expondrán las conclusiones del fallo.

## VII. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

1. La competencia de la Corte a pesar de la inexecutable declarada sobre toda la Ley 1943 de 2018

1. Mediante Sentencia C-481 de 2019<sup>3</sup> la Corte convino en declarar la inexecutable de toda la Ley 1943 de 2018 (en adelante, algunas veces, la “Ley de Financiamiento”) por vicios de trámite en su formación. En excepción a la regla general que contempla el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 (ley estatutaria de la Administración Justicia)<sup>4</sup>, los efectos de dicha inexecutable fueron diferidos al primero (1º) de enero de 2020 “a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subroga los contenidos de la Ley 1943 de 2018 (...)”<sup>5</sup>.

1. Los efectos diferidos de la Sentencia C-481 de 2019 permitieron que el Gobierno presentara ante el Congreso el proyecto de ley<sup>6</sup> que culminó con la expedición de la Ley 2010 de 2019 (en adelante, algunas veces, la “Ley de Crecimiento”) <sup>7</sup>, que en su artículo 95 reprodujo el texto que en su momento previó el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 (ver cuadro obrante en el numeral 2 del acápite VI supra).

1. Si se considera que, a diferencia de lo que sucede con la derogatoria, con la subrogación normativa “las normas jurídicas preexistentes y afectadas con la medida pueden en parte ser derogadas, modificadas y en parte sustituidas por otras nuevas [pero también] (...) puede incluir la reproducción de apartes normativos provenientes del texto legal que se subroga”<sup>8</sup> (énfasis fuera de texto), con la expedición de la Ley 2010 de 2019 la disposición contenida en el artículo 83 de la Ley de Financiamiento no fue derogada sino que sobre ella operó el fenómeno de la subrogación, subsistiendo en el ordenamiento jurídico sin solución

de continuidad<sup>9</sup>.

1.4. Lo recién expuesto explica por qué, a diferencia de lo que sugiere la apoderada de la DIAN, la demanda no es inepta pues la norma impugnada no fue derogada sino meramente subrogada. Por ello, la Corte se encuentra facultada para efectuar el control de la norma que inicialmente previó la Ley 1943 de 2018 y que ahora incorpora la Ley 2010 de 2019. Ciertamente, mediante reciente Sentencia C-200 de 2019<sup>10</sup> la Corte recordó que

“(d)e conformidad con lo establecido en la jurisprudencia de esta Corporación[2911], el análisis en sede de control abstracto de constitucionalidad de normas que han sido objeto de una subrogación inicia con la identificación de la norma subrogada y la subrogatoria. Una vez se establece que ha ocurrido una subrogación, la Corte debe identificar si la norma subrogada sigue vigente, pues, de ser así, la Corporación tendría competencia para analizar de fondo la norma. Para ello, verifica si el texto subrogatorio es de la misma jerarquía y reproduce el contenido de la norma subrogada de manera idéntica. En estos casos, la norma subrogada estará vigente.[3012]”. (Énfasis fuera de texto)

1. Más aún, la subrogación que operó sobre el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 con ocasión de la expedición del artículo 95 de la Ley 2010 de 2019, exige que la Corte integre dichas disposiciones en una unidad normativa. En efecto, como se recordó en la ya citada Sentencia C-200 de 2019, una de las condiciones que exige la jurisprudencia para que proceda la integración de una unidad normativa es que se esté frente de un caso en que la norma cuestionada esté reproducida en otra(s) disposición(es) del ordenamiento que no fue(ron) demandada(s); todo ello a fines de “evitar que un fallo de inexequibilidad resulte inocuo” y se logre la “la coherencia del sistema jurídico”.

1. No sobra señalar que la perpetuación de la competencia atrás aludida también resulta de la aplicación del principio de economía procesal en tanto que, de no ser así, la consecuencia

del análisis que en esta providencia hiciera la Corte sobre el artículo 83 de la Ley de Financiamiento tendría la virtud de configurar, en providencia distinta, la ocurrencia del fenómeno de la cosa juzgada constitucional<sup>13</sup> sobre el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019; todo ello con los efectos que surtiría dicho artículo hasta tanto la respectiva cosa juzgada no fuera judicialmente declarada.

## 1. Antecedentes y sujetos del descuento del IVA por la introducción de bienes de capital en la política tributaria nacional

“Artículo 258-1. Descuento por impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos fijos. Las personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, de equipo de computación, y para las empresas transportadoras adicionalmente de equipo de transporte, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o nacionalización. (...)” (Subraya fuera de texto)

1. El anterior texto fue luego modificado por el artículo 67 de la Ley 1739 de 2014 que, aunque mantuvo dicho incentivo, lo redujo sustancialmente cuando señaló que:

“(l)as personas jurídicas y sus asimiladas tendrán derecho a descontar del impuesto sobre la renta a su cargo, dos (2) puntos del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o importación de bienes de capital gravados a la tarifa general de impuesto sobre las ventas, en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se haya realizado su adquisición o importación.” (Subraya fuera de texto)

1. No obstante, en los proyectos de ley que culminaron con la expedición de las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 se reconsideró la referida reducción del mentado incentivo y se volvió a posibilitar que, del impuesto sobre la renta a cargo, se descontara la totalidad del IVA pagado por los bienes legalmente previstos, pero circunscribiendo tal beneficio para aquellos sujetos que tuvieran la condición de responsables del IVA, independientemente de su condición de personas jurídicas o naturales. El texto legal que así lo estableció corresponde al artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y al artículo 95 de la Ley 2010 de 2019 que ahora ocupan a la Corte.

1. Para justificar el texto de la norma materia de estudio en esta providencia, en la exposición de motivos de la Ley 1943 de 2018<sup>14</sup> el Gobierno Nacional manifestó:

“La inversión en Colombia enfrenta varios obstáculos y altos costos que la desincentivan y no le permiten alcanzar los niveles que potencialmente podría alcanzar. Uno de ellos es la alta carga tributaria empresarial, (...). Otro de los altos costos que enfrenta la inversión se refiere al hecho de que muchos bienes de capital, principalmente maquinaria y equipo, están gravados a la tarifa general de IVA. Si bien el monto pagado por este gravamen se puede deducir de la base gravable del impuesto de renta, las empresas no pueden recuperar de forma completa el sobrecosto enfrentado por este concepto, con lo cual se encarece y desestimula la inversión.

(...), entre 2015 y 2017 la inversión en maquinaria y equipo tuvo una caída promedio anual de 6,5%. Existe evidencia que muestra que este tipo de inversión es particularmente importante para impulsar el crecimiento potencial, y por lo tanto la fuerte caída que ha experimentado (...) puede haber incidido negativamente sobre el potencial de crecimiento de mediano plazo de la economía.

De acuerdo con lo estimado por Betancur, Orbegozo y Gantiva (2018)<sup>18</sup>, la inversión en maquinaria y equipo es el único componente de la inversión que determina el crecimiento

económico observado y potencial. (...). Como consecuencia de estos resultados, se observa que estimular este tipo de formación de capital puede inducir notables réditos en materia de crecimiento, o, por el contrario, si este tipo de inversión presenta contracciones importantes, se estaría afectando el potencial de crecimiento de la economía.

Al igual que ocurre para el total de la inversión, la estructura tributaria actual desincentiva la inversión en maquinaria y equipo, debido no solo a la alta tasa de tributación empresarial, que disminuye el capital disponible para invertir, sino al cobro del IVA sobre los bienes de capital, que encarece sustancialmente el costo de adquisición. En este sentido, para impulsar este tipo de inversión y lograr impulsar el crecimiento potencial de la economía, es necesario implementar medidas encaminadas a reducir sus costos. (...)

(...)” (Negrilla fuera de texto)

Y posteriormente se puntualizó que:

“(...) el Gobierno presenta a consideración del Congreso un paquete de medidas que mejoran la competitividad de las empresas ajustando su carga tributaria actual (...), con el fin de incentivar la inversión, la generación de empleo y el crecimiento económico. Puntualmente, las medidas que se proponen en el proyecto de ley se pueden clasificar en las siguientes tres categorías: i) formalización empresarial y laboral; ii) reducción de la tarifa efectiva; e, iii) incentivos tributarios para desarrollar inversiones de gran escala y en sectores (regiones) clave para el desarrollo del país. En el primer grupo, se plantea la creación del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación (SIMPLE). (...).

En la segunda categoría, se encuentran las medidas que reducirán la tarifa efectiva de tributación que asumen las empresas en Colombia, tanto las grandes como las pequeñas. En este orden de ideas, las medidas son: i) reducción de la tasa estatutaria de renta de 33% a 30%, ii) incrementar la deducibilidad del gravamen a los movimientos financieros (GMF) del 50% al 100%, iii) permitir que el 50% del Impuesto de Industria y Comercio (ICA) sea descontable del impuesto de renta, y iv) hacer 100% descontable el IVA por la adquisición de

bienes de capital del impuesto de renta. (...)” (Subraya y negrilla fuera de texto)

Por su parte, en la exposición de motivos del Proyecto de ley 278 de 2019 Cámara, correspondiente a la Ley 2010 de 2015, el Gobierno sostuvo:

“La Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, en su informe de 2015, determinó que, dado que el IVA se establece sobre el consumo, la imposibilidad de descontar plenamente el IVA en la compra de los bienes de capital, encarece y castiga de manera importante la inversión. Bajo esta circunstancia, el IVA sobre estos bienes representa un costo adicional para las empresas, que afecta su productividad.

La literatura económica ha profundizado en el efecto que tiene sobre la inversión gravar con impuestos indirectos los bienes de capital. (...) este impuesto distorsiona las decisiones de producción de los empresarios, fomentando la implementación de métodos menos intensivos en capital y/o alterando los precios relativos de los bienes más intensivos en capital. En particular, lo que puede ocurrir es que el productor traslada ese mayor costo al precio del producto final, con el fin de recuperar en el tiempo esperado su inversión. Sin embargo, esto está sujeto a las características de la empresa, en cuanto a tamaño, poder de mercado y elasticidad precio de la demanda del bien que produce. Si las condiciones de mercado impiden que el costo se pueda trasladar al precio, es posible que la inversión no se lleve a cabo.

Para el caso de Colombia, Parra (2008) lleva a cabo una evaluación del efecto que tuvo el descuento especial de IVA sobre la inversión en maquinaria industrial en Colombia en el periodo 2003-2005. La medida consistía en que el IVA pagado podía ser llevado como impuesto descontable en el siguiente periodo al hecho económico. El autor encuentra que, en promedio, las firmas que utilizaron dicho beneficio realizaron una inversión mayor en un 45,7% frente a las empresas manufactureras que no hicieron uso de este. Adicionalmente, las empresas grandes, de acuerdo con el valor de sus activos, realizaron mayores inversiones que las demás firmas, aun cuando las benefició a todas en diferentes proporciones. En conclusión, la medida establecida tuvo efectos positivos sobre la inversión, debido a que

redujo los costos que estas enfrentaban.

Por lo tanto, se propone que el IVA por la adquisición de bienes de capital sea 100% descontable del impuesto de renta, con lo cual se desmontará uno de los desincentivos más gravosos para la inversión en bienes de capital, tal y como sucede en los países que compiten con Colombia como receptores de inversión del exterior o doméstica.” (Subraya y negrilla fuera de texto)

1. Como se observa, en la exposición de motivos del proyecto que culminó con la expedición de la Ley 1943 de 2018 el Gobierno Nacional consideró que una de las estrategias dirigidas a mejorar la competitividad empresarial general y, consecuentemente, a estimular la inversión, la creación de empleo y el crecimiento económico, consiste en racionalizar la carga tributaria de las empresas en general, “tanto las grandes como las pequeñas” 16. Para tal fin el Gobierno propuso una serie de medidas como la posibilidad de descontar del impuesto sobre la renta tanto una fracción del ICA como la totalidad del IVA pagado por la adquisición de bienes de capital o, lo que es lo mismo, de activos fijos reales productivos<sup>17</sup>.

1. Con ocasión de lo recién señalando la Corte coincide con las intervenciones de los ciudadanos que intervinieron en representación del ICDT y de la Universidad del Rosario, según las cuales los estímulos tributarios a la actividad empresarial previstos en la Ley 1943 de 2018, como efectivamente lo fue el que incorporó el artículo 83 ibid., fueron pensados para mejorar la competitividad de la generalidad de las empresas, tanto de las grandes como de las pequeñas. Y dentro de tales empresas se encuentran, tanto las empresas grandes como los emprendimientos que despliegan las personas que no son responsables del IVA; esto es, aquellas

“personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas, los pequeños agricultores y los ganaderos, así como quienes presten servicios, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones: 1. Que en el año anterior o en el año en

curso hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad, inferiores a 3.500 UVT. 2. Que no tengan más de un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejerzan su actividad. 3. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles. 4. Que no sean usuarios aduaneros. 5. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes y/o prestación de servicios gravados por valor individual, igual o superior a 3.500 UVT. 6. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de 3.500 UVT. [y] 7. Que no esté registrado como contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).” (E.T., artículo 437, parágrafo 3º18).

1. Lo expuesto inmediatamente atrás hace necesario señalar que la Corte no comparte la opinión de la Vista Fiscal, según la cual, debido a que el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 se ubica dentro del capítulo Quinto del título Quinto de la ley en comento, relativo al Impuesto sobre la renta para personas jurídicas, el referido artículo únicamente “cobija a las personas jurídicas contribuyentes del impuesto a la renta”. Esto por fundamentalmente las siguientes tres razones: (i) la denominación de los títulos y capítulos de las normas legales carece de eficacia jurídica directa; con estos fundamentalmente se establece una guía para la interpretación de aquellas<sup>19</sup>; (ii) si bien es cierto que el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 hace parte de un capítulo de la ley ídem que inequívocamente hace referencia a régimen del impuesto a la renta para las personas jurídicas, también lo es que mediante el referido artículo se adicionó un artículo del E.T.<sup>20</sup> que pertenece a un capítulo legal que no repara en el carácter natural o jurídico de las personas<sup>21</sup>; y (iii) si el Legislador hubiera querido limitar el beneficio previsto en el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 a las personas jurídicas, habría distinguido a tales personas como sujetos de la respectiva proposición; pero como no lo hizo, cabe invocar el principio general según el cual donde la ley no distingue no le es dado al intérprete hacerlo.

1. Más aún, si se recuerda que en la exposición de motivos de la Ley 1943 de 2018 se recalcó

la necesidad de racionalizar la carga tributaria de las empresas en general, “tanto las grandes como las pequeñas” (ver 2.5 supra), es del caso precisar que, contrario a un posible entendimiento coloquial, la noción de ‘empresa’ no equivale a la actividad económico-productiva que desarrollan las personas jurídicas, sino que también puede corresponder a la actividad análoga que desarrollen las personas naturales.

Una tesis contraria a la anterior implicaría una violación al artículo 333 superior, que proscribe exigir requisitos sin fundamento en la ley para el ejercicio de la actividad económica y la iniciativa privada. No obstante, si persistiera duda al respecto, la Corte verifica que de acuerdo con la ley laboral por empresa se concibe “toda unidad de explotación económica o las varias unidades dependientes económicamente de una misma persona natural o jurídica, que correspondan a actividades similares, conexas o complementarias y que tengan trabajadores a su servicio”<sup>23</sup>. Y en este mismo sentido, el artículo 1º del Decreto 957 de 2019 dispone que “(l)as empresas deberán acreditar su tamaño empresarial mediante certificación donde conste el valor de los ingresos por actividades ordinarias al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, o los obtenidos durante el tiempo de su operación, de la siguiente forma: 1. Las personas naturales mediante certificación expedida por estas. 2. Las personas jurídicas mediante certificación expedida por el representante legal o el contador o revisor fiscal, si están obligadas a tenerlo. (...)”

## 1. La omisión legislativa relativa y la violación del principio de igualdad

1. Instalado el debate y existiendo claridad sobre la competencia de la Corte para examinar el fondo de la disposición demandada frente del artículo 13 superior, la Corte preliminarmente advierte que al expedir el artículo 83 de la Ley de Financiamiento y el artículo 95 de la Ley de Crecimiento el Legislador incurrió en una omisión legislativa relativa que, aun cuando no fue propuesta expresamente por el actor, se desprende de la

argumentación de la demanda (ver sección III infra)<sup>24</sup>.

1. En efecto, a diferencia de las omisiones legislativas absolutas -en donde “existe una falta de desarrollo total de un determinado precepto constitucional”- las omisiones legislativas relativas ocurren cuando “el legislador excluye de un enunciado normativo un ingrediente, consecuencia o condición que, a partir de un análisis global de su contenido, permite concluir que su consagración resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos previstos en la Constitución”; es decir, cuando “por virtud de la actuación del legislador, se prescinde de una exigencia derivada de la Carta, cuya falta de soporte textual genera un problema de constitucionalidad[3825].”<sup>26</sup>. Así, de acuerdo con la demanda, mientras que con la norma demandada el ordenamiento le otorga el beneficio tributario respectivamente contemplado a un sector por su mera condición de responsable del IVA, la disposición excluye de sus efectos a otro sector -no responsable del IVA- sin que para ello medie justificación constitucionalmente admisible; es decir, que con la mencionada exclusión -que no contemplaban las anteriores leyes 6ª de 1992 y 1739 de 2014 (ver 2.1 -2.3 supra) - el legislador violaría el principio superior de igualdad sobre el cual inicialmente se construyó la teoría de la omisión legislativa relativa<sup>27</sup>.

1. La verificación de la referida omisión legislativa relativa por violación al principio de igualdad entre aquellos sujetos susceptibles de aprovechar el beneficio tributario en examen por su condición de responsables del IVA, y aquellos sujetos que, al no ser responsables del mencionado impuesto, no pueden beneficiarse del mismo, permite que la Corte realice sobre la norma el test de igualdad que para tal efecto ha elaborado la jurisprudencia.

Veamos:

1. Inicialmente cabe recordar que cuando se cuestiona la constitucionalidad de normas tributarias, la jurisprudencia ha establecido que la intensidad del correspondiente juicio de

razonabilidad es de carácter leve<sup>28</sup>. En palabras de la Corte, “las disposiciones tributarias, cuando son acusadas por trasgredir el principio de igualdad, deben ser valoradas con base en el test leve de igualdad, en atención a la amplia potestad de configuración normativa de que goza el legislador en dicha materia y a su estrecha relación con la política económica y presupuestal del Estado, cuyo escrutinio debe realizarse con el mayor cuidado, con el fin de preservar sus principios esenciales y su coherencia macroeconómica”<sup>29</sup>.

1. La señalada libertad de configuración no obsta para que el ejercicio de la actividad legislativa pueda ser limitado a efectos de preservar el orden constitucional que estipula, entre otros, el respeto por los derechos fundamentales. Sobre este particular, en Sentencia C-203 de 2011<sup>30</sup>, la Corte recapituló que:

“El Legislador no posee entonces una potestad absoluta, ni arbitraria<sup>[2031]</sup>, sino que en su ejercicio, para elegir, concebir y desarrollar la ley con la que regula los distintos procesos debe someterse a los límites que impone la Carta<sup>[2132]</sup>.

Para los efectos de garantizar el respeto a tales límites amplios de la potestad legislativa, la jurisprudencia ha decantado una serie de criterios. En la sentencia C-227 de 2009 así se recogieron: “i) que atienda los principios y fines del Estado tales como la justicia y la igualdad entre otros; ii) que vele por la vigencia de los derechos fundamentales de los ciudadanos<sup>[2233]</sup> [(...)]”; iii) que obre conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la definición de las formas<sup>[2434]</sup> y iv) que permita la realización material de los derechos y del principio de la primacía del derecho sustancial sobre las formas (artículo 228 C.P.)<sup>[2535]</sup>”.”<sup>36</sup>

1. Dicho lo anterior, para el análisis del cargo por vulneración al artículo 13 superior por parte de la expresión legal demandada, la Corte debe aplicar el juicio integrado de igualdad precisado por la jurisprudencia. Conforme se ha establecido<sup>37</sup>, este juicio consiste de las

siguientes etapas de análisis: (i) establecer el criterio de comparación: patrón de igualdad o *tertium comparationis*; es decir, debe precisarse si los supuestos de hecho son o no susceptibles de compararse y, de ser así, si se compararán sujetos de la misma naturaleza; (ii) precisar si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe o no un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales; y (iii) averiguar si la respectiva diferencia de trato está o no constitucionalmente justificada, esto es, si las situaciones objeto de la comparación merecen ser diversamente tratadas a la luz de la Carta Política.

La evacuación de la última etapa recién reseñada depende del resultado de un test de razonabilidad y proporcionalidad, en donde, luego de establecer su nivel de intensidad, se analizan: (a) el fin buscado por la medida, (b) el medio empleado y (c) la relación entre los referidos medio y fin, a efectos de juzgar su admisibilidad constitucional.

Procede entonces la Corte a desarrollar el juicio de igualdad sobre la norma demandada, lo cual hace en los siguientes términos:

## 1. Criterio de comparación

La Corte coincide con la postura de la demanda en cuanto a que, para los efectos de la norma objeto de esta providencia, los sujetos responsables del IVA son indudablemente susceptibles de ser comparados con aquellos que no son responsables de tal tributo. Ciertamente, si bien una primera aproximación a la norma admitiría que se especulara sobre la imposibilidad de comparar a dos grupos de personas que se encuentran en situaciones tributarias distintas habida cuenta de su diversa condición de responsables o no responsables del IVA (ver *supra* 2.6), la lectura adecuada del artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y/o del artículo 95 de la Ley 2010 de 2019 permite afirmar que ambos grupos se encuentran en una misma situación frente al objeto particular de la norma; esto es, frente a la posibilidad de descontar del impuesto a la renta respectivamente a cargo el IVA pagado con

ocasión de la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, incluyendo el IVA asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización.

De este modo, si se tiene que (i) lo que diferencia a los sujetos responsables del IVA frente de los no responsables de tal impuesto no es, en modo alguno, su distinta condición de sujetos pasivos del referido impuesto sobre las ventas, sino que se trata, más bien, de la diferente condición que tiene un grupo como agente recaudador del IVA, frente de otro grupo que paga el mismo impuesto pero que descansa su deber de traspaso a la Administración en el primer grupo que le efectúa la correspondiente retención; que (ii) independientemente de su condición de responsables o de no responsables del IVA, ambos grupos son sujetos contribuyentes del impuesto sobre la renta, indistintamente de si tienen o no la condición de declarantes<sup>38</sup>; y por ende la lógica indica que, a la luz del beneficio que prevé la disposición impugnada, ambos grupos se encuentran en un mismo plano de igualdad pues, se insiste, ambos son contribuyentes tanto del IVA como del impuesto sobre la renta; y que (iii) mal puede el Legislador otorgarle el beneficio de que trata la norma sólo a los responsables el IVA con fundamento en consideraciones relativas a la eficiencia tributaria si se estima que tal criterio no puede prevalecer sobre la igualdad como parte de la base dogmática de la Carta que estipula la prevalencia de los derechos fundamentales.

## 1. Trato desigual entre iguales

De la lectura de la norma que contiene la expresión legal impugnada se desprende que existe un trato desigual entre iguales. Ciertamente, no existe duda de que al prever que los sujetos susceptibles de aprovechar el beneficio tributario que la norma contempla son únicamente los que pertenecen a uno de los dos grupos -esto es, los sujetos responsables del IVA-, la norma tácitamente excluye de tal beneficio a aquellos que no son responsables del referido impuesto sobre las ventas; más aún si, como se explicó antes, ambos sujetos pagan el IVA cuando adquieren un activo fijo real productivo.

Finalmente se tiene que, como se explicó atrás en esta sentencia, el fin buscado por la norma es el mejoramiento de la competitividad empresarial a través de una reducción en su carga tributaria, sin que en momento alguno se haya perseguido el propósito de privilegiar a las grandes empresas responsables del IVA, en detrimento de las pequeñas no responsables de tal impuesto (ver 2.4 – 2.8 supra). En tal sentido, prima facie, no parece existir razón para que la norma pueda limitar sus efectos a un grupo en detrimento de otro grupo pues, como manifestara en su intervención el ICDT, pareciera que el Gobierno, al proponer la ley, hubiera previsto, “inadvertidamente y sin fundamento o motivación alguna”, que el descuento previsto por la norma que contiene la expresión legal impugnada quedara circunscrito a los responsables el IVA. Es decir, pareciera que, al excluir del beneficio contemplado en la norma a un determinado sector empresarial, el Gobierno no cayó en cuenta de que tal diferenciación resulta inconducente e innecesaria para alcanzar el fin perseguido.

Para la Corte lo recién expuesto permite comprobar que al momento de restablecer el beneficio tributario que en anterior ocasión previeron la Ley 6ª de 1992 y la Ley 1739 de 2014 (ver supra 2), con la expedición del artículo 83 de la Ley de Financiamiento y del artículo 95 de la Ley de Crecimiento el Legislativo incurrió en la omisión legislativa relativa consistente en excluir del mencionado beneficio a un sector por el mero hecho de no ser responsable del IVA.

Aunque lo recién expuesto debería ser suficiente para concluir que el aparte legal demandado no se atiene a la Constitución, si en gracia de discusión se admitiera que el Legislador quiso privilegiar a un sector en detrimento del otro por, digamos, favorecer el establecimiento de un sector empresarial mayormente robusto, la Corte considera que, si bien tal fin podría ser constitucionalmente deseable, el medio utilizado para su alcanzarlo no es constitucionalmente admisible. Ciertamente, una norma tributaria como la examinada, además de implicar una evidente discriminación de los sectores mayormente frágiles de la

economía, atentaría contra el principio de libertad empresarial (CP, art. 333) y, además, de la movilidad y progreso social como fenómenos constitucionalmente deseables en tanto reflejan la igualdad real y efectiva porque propende el Estado Social de Derecho<sup>39</sup>.

Es decir, si “la libertad de empresa deb(a) comprenderse en el marco de una economía social de mercado, que le permit(a) al Estado intervenir, entre otras, para corregir desigualdades y en todo caso, hacer compatible la iniciativa privada con los fines constitucionales que regulan la economía”<sup>40</sup>, ello implica que la facultad tributaria del Legislador como instrumento de intervención económica debe estar necesariamente enmarcada al logro de los fines del Estado Social de Derecho. Así, si por una parte se considera que “el nuevo derecho constitucional [colombiano] diseña un marco económico ontológicamente cualificado, que parte del reconocimiento de la desigualdad social existente (artículo 13 de la Constitución), de la consagración de ciertos y determinados valores como la justicia y la paz social, de principios como la igualdad y la solidaridad (...)”<sup>41</sup>, la facultad impositiva del Legislador no puede sino estar dirigida a promover, directamente a través de la inversión social por parte del Estado o, indirectamente, a través de instrumentos de promoción económica como los beneficios tributarios, el objetivo constitucionalmente legítimo de lograr la igualdad real y efectiva. En palabras de la Corte, “(e)xiste una plena consonancia entre la definición del ESDD y las modalidades constitucionales de intervención del Estado en la economía. Mientras el primero tiene por objetivo esencial alcanzar la igualdad de oportunidades y la satisfacción, en especial a las personas más vulnerables, de los derechos y garantías necesarios para una ciudadanía material, las segundas están instituidas para conducir al mercado en la consecución de esas finalidades y bajo idéntico criterio de igualdad sustantiva. En otros términos, el principio de ESDD impone a las autoridades estatales unas funciones particulares, las cuales se cumplen también de diversos modos, destacándose la intervención en la economía, que opera como instrumento para el logro de los fines esenciales del aparato estatal.” (Negrilla fuera de texto)<sup>42</sup>

De lo anterior se desprende que, al excluir la norma del beneficio que esta contempla a un sector empresarial determinado que, por su menor tamaño, es mayormente frágil en su

economía frente del sector empresarial con que se compara, la proposición jurídica demandada, además de no ser conducente al fin de competitividad perseguido, resulta contraria al rol del poder tributario como herramienta que propende por el alcance de la igualdad sustantiva.

Finalmente, para la Corte las anteriores razones sirven a efectos de desestimar la argumentación de la apoderada de la DIAN cuando en su intervención defendió la norma con fundamento en el principio de eficiencia tributaria (ver numeral 4, sección IV supra). De hecho, aunque la eficiencia tributaria es un principio plausible si se considera que la misma cumple con el doble propósito de “lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación” y al tiempo permitir que la imposición tributaria “acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal”<sup>43</sup>, lo primero que advierte la Corte es que la disposición demandada no tiene como propósito el recaudo tributario sino la concesión de un beneficio tributario; lo que desvirtúa la pertinencia de la argumentación de la DIAN en defensa de la norma impugnada. Abundando en razones, sin embargo, si se admitiera que el principio de eficiencia tributaria tuviera en principio la posibilidad de contener los efectos de la norma demandada, para la Corte es claro que tal principio tributario se encontraría evidentemente subordinado a la igualdad como principio constitucional principal y de mayor jerarquía. Como lo reconoce la jurisprudencia, aún dentro de la Constitución Política existe una jerarquía normativa<sup>44</sup> en donde los principios y derechos que incorporan la parte dogmática de la Carta prevalecen sobre las demás normas superiores.

Por las anteriores razones, la Corte concluye que el aparte legal demandado comporta una infracción al artículo 13 de la Carta y, por ello, la respuesta al problema jurídico planteado es negativa.

## 1. Modulación de la sentencia

Lo que en esta sentencia se censura no es el beneficio tributario que la norma contempla. Por el contrario, lo que la Corte reprocha es el hecho de que tal beneficio se le conceda a los responsables del IVA y no a los no responsables de tal tributo. Por ende, la Corte verifica la necesidad de modular su decisión para permitir que, despojada de su vicio, la norma demandada siga produciendo el efecto deseado de incrementar la competitividad empresarial. En este orden, en lugar de declarar la inexecutable del aparte legal demandado -lo que implicaría que la norma que lo contiene deviniera en ineficaz al despojarla de sujetos pasivos-, esta Corporación declarará la executable del aparte legal impugnado bajo el entendido de que el beneficio que la respectiva norma prevé puede ser aprovechado tanto por los sujetos responsables como por los no responsables del IVA.

## 1. Conclusiones

En fin, tras verificar que sujetar a la condición de responsable del IVA la posibilidad de acceder al beneficio tributario que contempla la norma que incorporó el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y actualmente contiene el artículo 75 de la Ley 2010 de 2019, no consulta el principio de igualdad que prevé el artículo 13 de la Carta; pero, al mismo tiempo verificar que el propósito de norma es loable y debe mantenerse, la Corte declarará la executable de la expresión legal demandada en el entendido de que al beneficio tributario contemplado por la norma correspondiente también podrán acceder aquellos sujetos que no son responsables del Impuesto sobre las Ventas.

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

RESUELVE

Declarar EXEQUIBLE la expresión “Los responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA)” del artículo 258-1 del Estatuto Tributario, tal y como quedó modificado por el artículo 83 de la Ley 1943 de 2018 y luego por el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019, en el entendido de que al beneficio tributario contemplado por la norma también podrán acceder aquellos sujetos que no son responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA).

Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

ALBERTO ROJAS RÍOS

Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

RICHARD STEVE RAMÍREZ GRISALES

Magistrado (e)

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 El interviniente dice citar la Sentencia C-266 de 2019.

2 Las diferencias entre ambos textos se limitan al texto sombreado en el subsiguiente cuadro.

3 MP Alejandro Linares Cantillo.

4 Ley 270 de 1996, artículo 45. Reglas sobre los efectos de las sentencias proferidas en desarrollo del control judicial de constitucionalidad. “Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario”.

5 Ver numeral Tercero de la parte resolutive de la Sentencia C-481 de 2019.

6 Proyecto de Ley 227 de 2019 Senado y Proyecto de Ley 278 de 2019 Cámara de Representantes.

7 “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”.

8 Sentencia C-502 de 2012 (MP Adriana María Guillén Arango).

9 En este sentido también se puede consultar la Sentencia C-200 de 2019 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

10 MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

11 [29] Ver sentencias C-019 de 2015, MP Gloria Stella Ortiz Delgado; C-1055 de 2012, MP

Alexei Julio; y C-502 de 2012, MP Adriana María Guillén Arango.

12 [30] Esta regla jurisprudencial es tomada de la Sentencia C-019 de 2015, MP Gloria Stella Ortiz Delgado, la cual ejemplifica este efecto de la subrogación mediante la Sentencia C-1055 de 2012, MP Alexei Julio. Esta Sentencia reitera lo establecido en varias decisiones de constitucionalidad, entre las que se encuentran: C-241 de 2014, MP Mauricio González Cuervo; C-502 de 2012, MP Adriana María Guillén Arango, C-546 de 1993, MP Carlos Gaviria Díaz.

13 De acuerdo con la Sentencia C-037 de 1998 (MP Jorge Arango Mejía), “(e)l principio de la economía procesal consiste, principalmente, en conseguir el mayor resultado con el mínimo de actividad de la administración de justicia. Con la aplicación de este principio, se busca la celeridad en la solución de los litigios, es decir, que se imparta pronta y cumplida justicia.”

14 Gaceta del Congreso Nro. 933 del 31 de octubre de 2018.

15 Gaceta del Congreso Nro. 1055 del 24 de octubre 2019.

16 La racionalización de la carga tributaria de las empresas en general, “tanto las grandes como las pequeñas”, no fue un argumento que incorporara en la exposición de motivos del proyecto que derivó en la expedición de la Ley 2010 de 2019, en donde -sin negar que las empresas pequeñas pudieran beneficiarse del beneficio que contempla la norma sub judice- el Gobierno sugirió que este aprovecharía mayormente a las empresas grandes.

17 Por ejemplo, de acuerdo con el artículo 2º del ya derogado Decreto 970 de 2004 “Se entienden como activos fijos reales productivos, los bienes de capital productores de bienes de uso, de consumo o de otros bienes, que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian fiscalmente.”

18 El párrafo 3º del artículo 437 del E.T. fue añadido a dicho artículo por el artículo 4º de la Ley 1943 de 2018.

19 En sentencia C-821 de 2006 (MP Humberto Antonio Sierra Porto) la Corte señaló que “a diferencia de los enunciados normativos de una ley, que contienen proposiciones jurídicas o reglas de conducta en sentido positivo, el título de una ley no configura una norma jurídica

con eficacia jurídica directa (...)"'. En similar sentido, en Sentencia T-002 de 1992 (MP Alejandro Martínez Caballero), la Corte sostuvo que "la propia Constituyente tenía claro que una cosa era hacer normas (con fuerza vinculante) y otra la organización y titulación de dichas normas (fuerza indicativa). Fue pues voluntad del Constituyente de 1991 conferir un efecto indicativo a la ubicación y titulación de las normas constitucionales y en consecuencia, ello es una información subsidiaria dirigida al intérprete." No obstante, según la jurisprudencia, los títulos de las normas son pasibles de control de constitucionalidad (Ver Sentencia C-152 de 2003, MP Manuel José Cepeda Espinosa).

20 El artículo 258-1 del E.T.

22 Real Academia Española. Diccionario de la lengua española. Edición del Tricentenario. Actualización de 2019. En <https://dle.rae.es/?w=empresa>

23 Código Sustantivo del Trabajo, art. 194 (Artículo modificado por el artículo 32 de la Ley 50 de 1990).

24 De acuerdo con la Sentencia C-188 de 2019 (MP Antonio José Lizarazo Ocampo) "cuando se alega omisión legislativa, se impone al demandante demostrar "(i) la existencia de una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo; (ii) que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tenían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o en general, que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con el Texto Superior, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta; (iii) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; (iv) que en los casos de exclusión la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y (v) que la omisión sea el resultado de la inobservancia de un deber específico impuesto directamente por el Constituyente al legislador"

25 [38] Cfr. Sentencia C-083 de 2013 (M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez).

26 Sentencia C-088 de 2019 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez).

27 De acuerdo con la referida Sentencia C-088 de 2019, "(l)a jurisprudencia sobre la omisión legislativa relativa giró inicialmente alrededor del principio de igualdad, a partir de la

consideración según la cual el presupuesto básico de dicha omisión consiste en que el legislador regula una materia, pero lo hace de manera imperfecta o incompleta, al no tener en cuenta todos aquellos supuestos que, por ser análogos, deberían quedar incluidos en dicha regulación”

28 Ver, entre otras, las siguientes sentencias: C-266 de 2019 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado); C-015 de 2018 (MP Cristina Pardo Schlesinger), C-220 de 2017 (MP(e) José Antonio Cepeda Amarís), C-176 de 2017 (MP Alberto Rojas Ríos), C-393 de 2016 (MP Alberto Rojas Ríos), C-161 de 2016 (MP Luis Ernesto Vargas Silva), C-104 de 2016 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez), C-657 de 2015 (MP Jorge Iván Palacio Palacio), C-748 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil) y C-031 de 2003 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

29 Sentencia C-748 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil). En sentido similar, en Sentencia C-222 de 1995 (MP José Gregorio Hernández Galindo), la Corte señaló que, en materia tributaria, el Legislativo tiene una atribución “bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.” (Énfasis fuera de texto). Esta última jurisprudencia ha sido retomada en varias sentencias como la C-427 de 2000 (MP Vladimiro Naranjo Mesa), la C-058 de 2001 (MP Alfredo Beltrán Sierra), las C-883 (MP Luis Ernesto Vargas Silva) y C-913 de 2011 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo) y, más recientemente, en la Sentencia C-119 de 2018 (MP Alejandro Linares Cantillo) (Ver numerales 41 y ss. de las Consideraciones de esta última providencia).

30 MP Juan Carlos Henao Pérez.

31 [20] Sentencia C-309 de 2002.

32 [21] Sentencias C-204 de 2001 y C-228 de 2008.

33 [22] Sentencias C-728 de 2000 y C-1104 de 2001, entre otras.

34 [24] Sentencias C-1104 de 2001 y C-1512 de 2000.

35 [25] Sentencia C-426 de 2002.

36 Esta jurisprudencia fue retomada en Sentencia C-496 de 2015 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub). En el mismo sentido se puede consultar, entre otras, la Sentencia C-146 de 2015 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

37 Ver, por ejemplo, la Sentencia C-104 de 2016 (MP. Luis Guillermo Guerrero Pérez).

38 Mediante sentencia C-489 de 1995 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz) que declaró la exequibilidad del artículo 6º del Decreto Ley 624 de 1989, la Corte advirtió que “[es equivocado] afirmar que quien no está obligado a declarar no debe pagar impuestos, ya que confunde el concepto genérico de contribuyente con el específico de declarante, que es sólo una clase del primero. La modalidad del pago del impuesto – mediante declaración de renta y complementarios o mediante retención en la fuente – no debe confundirse con la obligación tributaria sustancial, la cual emana de la realización u ocurrencia del hecho gravable. En este sentido, carece de fundamento la afirmación del actor según la cual “si una persona no está obligada a declarar, es forzoso concluir que no hay que pagar impuesto”. En igual sentido, en Sentencia C-643 de 2002 (MP Jaime Córdoba Triviño) la Corte explicó que “todas las personas naturales, como una manifestación del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (Art. 95.9 de la C.P.), son sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios (Art. 7 del Estatuto Tributario). No obstante, del hecho que a todas las personas les asista el carácter de contribuyentes no se sigue que todas se hallen en el deber formal de declarar pues esta obligación depende del nivel de patrimonio e ingresos en el correspondiente año gravable (Art. 592, 593 y 594 del Estatuto Tributario). Esto es, si bien todas las personas naturales son contribuyentes, sólo en unas de ellas concurre la calidad de declarantes del impuesto de renta y complementarios.”

39“(…) el concepto de Estado Social de Derecho (artículo 1 C.P.) está íntimamente ligado al principio de igualdad material y efectiva (Preámbulo y artículo 13 ibídem), es decir, pretende aplicar una justicia distributiva, en cuya virtud se admiten como válidas las “distinciones positivas”, las que implican un trato preferente a los más desvalidos o desfavorecidos, con el fin de alcanzar un orden social justo, introduciendo por acto del Estado el necesario equilibrio que elimine o disminuya las condiciones originales de desigualdad.” (Negrilla fuera de texto) Sentencia T-1134 de 2000, MP José Gregorio Hernández Galindo.

40 Sentencia C-265 de 2019, MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

41 Angarita Barón, Ciro. La libertad económica en la jurisprudencia de la Corte Constitucional: Aproximación fugaz, en Constitución Económica Colombiana, El Navegante Editores, Primera edición: julio de 1996. Pág. 167.

42 Sentencia C-288 de 2012, MP Luis Ernesto Vargas Silva, que examinó el Acto Legislativo 03 de 2011, por el cual se establece el principio de sostenibilidad fiscal. Extracto jurisprudencial citado en Sentencia C-209 de 2016, MP Jorge Iván Palacio Palacio.

43 Ver Sentencia C-743 de 2015 (MP Myriam Ávila Roldán).

44 Cfr. Sentencia C-037 de 2000 (MP Vladimiro Naranjo Mesa), numeral 6, sección IV.

{p}