TEMAS-SUBTEMAS

Sentencia C-390/23

Incluir la prolongación de todas las normas de los decretos legislativos 560 y 772 de 2020, salvo las de naturaleza impositiva que no fueron prolongadas, en una ley de carácter eminentemente tributario, resulta violatorio del principio de unidad de materia que consagran los artículos 158 y 169 de la Constitución Política. Esto, por cuanto no se logra identificar qué tipo de relación podrían dichas normas tener con la reforma tributaria de la Ley 2277.

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD POR VULNERACION DEL PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Metodología

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Finalidad

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Contenido y alcance

UNIDAD DE MATERIA-Garantiza la transparencia y coherencia del proceso legislativo

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Reglas aplicables

PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA-Conexidad causal, teleológica, temática o sistemática

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

SENTENCIA C-390 DE 2023

Ref.: Expediente D-15.102

Demanda de inconstitucionalidad contra el inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022, «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones»

Magistrada ponente:

Cristina Pardo Schlesinger

Bogotá, D.C., cuatro (4) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

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

SENTENCIA

I. I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano Andrés Felipe Padilla Isaza demandó el inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022, «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones». En fundamento de su demanda, el actor adujo la violación de los artículos 158 y 169 de la Constitución Política; disposiciones superiores que, según indicó, «evocan el principio de unidad de materia que debe existir entre las disposiciones que conforman los proyectos de ley».

2. El texto del inciso legal demandado, tal y como fue publicado en el Diario Oficial No. 52.247 de 13 de diciembre de 2022, es el siguiente (se resalta con subraya y negrilla la disposición demandada):

«Ley 2277 de 2022

(diciembre 13)

Diario Oficial No. 52.247 de diciembre 13 de 2022

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

[…]

Artículo 96. Vigencia y derogatorias. La presente ley rige a partir de su promulgación y

deroga el artículo 36-3, los artículos 57, 57-1, el artículo 126, el parágrafo transitorio del artículo 143-1, el artículo 158-1, los numerales 3, 4 y 5 del artículo 207-2, los numerales 1, 2, literales c) y d) del numeral 4, 5 y 6 del artículo 235-2, el artículo 235-3, el artículo 235-4, el artículo 257-2, el artículo 306-1, el artículo 616-5, el parágrafo 7 del artículo 800-1 del Estatuto Tributario, el artículo 4o de la Ley 345 de 1996, el artículo 5o de la Ley 487 de 1998, el artículo 97 de la Ley 633 de 2000, el artículo 365 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 15 del Decreto Legislativo 772 de 2020, el artículo 30 de la Ley 2133 de 2021; así como los artículos 37, 38 y 39 de la Ley 2155 de 2021 que regirán hasta el primero (1) de enero de 2023.

Los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios quedarán prorrogados hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2023, con excepción del parágrafo 3 del artículo 5o, el Título III del Decreto legislativo 560 de 2020, y el Título III del Decreto legislativo 772 de 2020.

[…]»

3. Inicialmente se inadmitió la demanda y se le otorgó al actor el término de ley para que la corrigiera. Ante su oportuna corrección, mediante Auto de 1º de marzo de 2023 el despacho la admitió. Así, se dispuso la fijación en lista de la norma acusada para permitir la participación ciudadana y se ordenó la comunicación del proceso al presidente de la República, al presidente del Congreso, al director general de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para que, si lo estimaran conveniente, se pronunciaran sobre la correspondiente controversia constitucional. También se invitó a varias entidades académicas para que intervinieran en el proceso. Finalmente, se dispuso el traslado a la procuradora general de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia.

4. Una vez en firme el auto admisorio de la demanda, intervinieron oportunamente los departamentos de derecho fiscal y de derecho comercial de la Universidad Externado de Colombia, la Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN y la Superintendencia de Sociedades. Extemporáneamente, un día después del vencimiento del término, intervino la Universidad del Rosario. Así mismo, muy por fuera de termino, intervino la Agencia de Defensa Jurídica del Estado. Finalmente, la procuradora general de la Nación emitió el

concepto de su competencia.

. LA DEMANDA

5. 5. En la demanda se pidió la inexequibilidad del inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 por la violación a los artículos 158 y 169 superiores, relativos al principio de unidad de materia. En este sentido se sostuvo que entre el inciso legal demandado y la temática de la Ley 2277 de 2022 no existiría conexidad alguna. Más concretamente, se manifestó que mientras que con la Ley 2277 se adoptó una reforma tributaria, la disposición demandada prevé la prórroga de unas medidas transitorias especiales en materia de procesos de insolvencia, lo que no guarda conexidad alguna con dicha reforma.

6. En mayor detalle, la demanda continuó señalando que los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2022 a que remite la norma demandada tuvieron como propósito «mitigar la crisis económica generada por la Pandemia de Coronavirus Covid-19». De este modo, se acusó que lo regulado en dichos decretos no sería «justificación suficiente para saltarse las reglas constitucionales establecidas para la expedición de las leyes»; y que «no es admisible que por [la] propia ineficiencia [del Legislador] se vulneren los principios constitucionales con el objetivo de prorrogar nuevamente los decretos mencionados […]».

. INTERVENCIONES

7. Las intervenciones ciudadanas que se presentaron oportunamente dentro del asunto de la referencia se sintetizan en el cuadro que se expone a continuación:

INTERVINIENTE

SOLICITUD

ARGUMENTACIÓN

Universidad Externado de Colombia (Departamento de Derecho Fiscal)

Sin solicitud

El Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia señaló que

«para analizar íntegramente la posible vulneración del principio de unidad de materia (conexidad causal, teleológica, temática o sistemática) para efectos de normas derogatorias -y, mutatis mutandis, prorrogativas-, se requiere descender a aspectos probatorios relativos a si los artículos, cuya inexequibilidad se depreca (que en el presente caso se trata de una norma que prorrogó la vigencia de decretos legislativos), fueron o no sometidos a los debates en las Comisiones y en las Plenarias de las Cámaras y si fueron desarrolladas en unidades temáticas sobre las que versaron los debates, aspecto sobre el cual el demandante no desarrolla ni concreta su reproche, motivo por el cual, como Centro de Investigación decidimos no pronunciarnos, pues se requiere adelantar análisis probatorios y no solo de orden jurídico (sic)».

Universidad Externado de Colombia (Departamento de Derecho Comercial. Intervención 1/2)

Inexequible

Después de exponer alguna jurisprudencia de la Corte relativa al principio de unidad de materia, el Departamento de Derecho Comercial de la Universidad Externado de Colombia concluyó que «las consecuencias para el sistema de fuentes de expulsar del ordenamiento en momentos que aún se sienten los efectos de la pandemia del Covid-19 herramientas y procedimientos novedosos para el manejo de las crisis empresariales y teniendo como soporte importantes líneas de decisiones de la Corte Constitucional, sería procedente solicitar en este caso proferir una sentencia de inexequibilidad con efecto diferido […] (sic)»

Universidad Externado de Colombia (Departamento de Derecho Comercial. Intervención 2/2)

Exequible

En otra intervención del Departamento de Derecho Comercial de la Universidad Externado de Colombia solicitó declarar la exequibilidad de la norma demandada. Esto toda vez que: (i) los Decretos Legislativos 560 de 2020 y 772 buscaban proteger y recuperar a las empresas «de forma expedita» en la época del aislamiento preventivo que incluso en este momento sufren los efectos de este. En ese sentido, en el análisis de constitucionalidad de la norma

demandada se debe tener en cuenta el principio de conservación de la empresa «que es protegida por la Constitución como garantía institucional»; (ii) en todo caso, no (sic) existe una relación directa entre las normas del régimen de insolvencia y las del régimen fiscal; y (iii) de conformidad con el artículo 215 de la Constitución, en el Decreto Legislativo 560 de 2020 se pudieron haber modificado tributos, lo que no sucedió. Por el contrario, se modificó «[…] la manera en recaudarlos por el estado [sic], buscando mejorar el flujo de caja de las compañías, ya que […] no existe inyección directa sin necesidad de retorno, de recursos provenientes del estado [sic] hacia las empresas».

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Exequible

El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República solicitó la declaración de exequibilidad de la norma demandada. En criterio del interviniente, el inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 no vulnera el principio de unidad de materia, porque (i) el texto de la norma demandada tiene «una clara y evidente relación de conexidad temática y teleológica con los motivos que dieron lugar a la expedición de la Ley 2277 de 2022», y (ii) la norma «no trata materias que hayan sido introducidas de manera subrepticia o sorpresiva y sobre las cuales no se hubiese surtido un verdadero debate». Para sustentar su posición, expuso, en lo fundamental, los siguientes argumentos:

* La presunta violación del principio de unidad de materia «exige que se haga un juicio […] de conexidad normativa que respete la autonomía, la autoridad y libertad de la facultad legislativa y no pretenda sustituirla so pretexto de un desacuerdo con la voluntad expresada en la regulación».

* Aunque «[l]a materia de la Ley 2277 de 2022 es de naturaleza tributaria, [y la] de los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 obedece a un asunto de insolvencia, [en la demanda] se omite deliberadamente afrontar la esencia y las vicisitudes propias de la Ley de Reforma Tributaria en la búsqueda de la sostenibilidad fiscal y fortalecimiento de los ingresos públicos en medio de las graves circunstancias contextuales espacio temporales que afronta el país, propias de una situación de pandemia a nivel mundial, de los impactos en la economía nacional e internacional, con la presencia de registros nunca antes vistos en materia de devaluación, preocupantes cifras de inflación, incrementados con los precios de

los insumos y los impactos determinados por la guerra en las naciones europeas […]». En su criterio, esto se hizo evidente desde la exposición de motivos del proyecto de ley que dio origen a la norma demandada en que se tuvo en cuenta que, como parte de la política fiscal del Estado, se entendió que «[…] la tributación es un mecanismo para garantizar la viabilidad del gasto público, la distribución equitativa de los ingresos y la asignación eficiente de los recursos de la economía. Así mismo señala de manera DIRECTA, INMEDIATA Y DETERMINANTE que estos elementos deben estar en sintonía con la estabilidad económica y el adecuado desempeño de la actividad productiva».

- En los procesos de insolvencia la DIAN es uno de los principales acreedores de las empresas. En ese sentido, los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 «[…] implementaron medidas de salvamento empresarial, maximización del aprovechamiento de activos, así como procesos expeditos [de] negociación de pasivos y liquidación, los cuales tienen una clara conexión con la generación y el recaudo de los tributos que realiza la DIAN, así como una unidad de materia con la reforma tributaria».

- Existe una conexidad teleológica entre la norma demandada y la ley que la contiene, porque «[…] la motivación principal del Gobierno Nacional es lograr la consecución suficiente de recursos para financiar el fortalecimiento del sistema de protección social para hacer frente a la deuda social histórica, lo cual se obtiene a partir de la consecución de recursos fiscales, los cuales en su mayoría devienen de la actividad empresarial que pretende preservar los decretos de insolvencia prorrogados».

- Existe una conexidad sistemática entre la norma demandada y la materia de la Ley 2277 de 2022, especialmente con los artículos 1, 3, 4, 5, 10, 12, 14 y 85.

- Por último, el interviniente puso de presente que «[…] que el inciso 2° del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 fue demandado inicialmente por el ciudadano José Manuel López Molina [y esa demanda] en la actualidad cursa en el despacho de la honorable magistrada Diana Fajardo Rivera bajo el radicado D-15096». Por lo tanto, solicitó tener en cuenta los argumentos presentados por la Presidencia de la República en el proceso relacionado con ese expediente.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Exequible

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN solicitó declarar exequible la norma demandada. Basó su criterio en que (i) «[l]a Ley 2277 de 2022 es necesaria para promover un sistema tributario más justo para financiar el gasto social», y (ii) la norma demandada no desconoce el principio de unidad de materia porque los decretos legislativos 560 de 2020 y 772 de 2020 que prorrogó «establecen herramientas que beneficiarán el recaudo y evitarán riesgos frente a la evasión y elusión tributarias en la medida en que les permite continuar siendo productivas y contribuir de manera eficiente a la sostenibilidad del país».

Concretamente, defendió que la norma no vulnera el principio de unidad de materia porque «[…] las medidas adoptadas en los decretos prorrogados pretendían brindar apoyo a los empresarios que presentaran dificultades económicas y un proceso ágil de insolvencia para micro y pequeñas empresas todo con el objetivo de hacer viable la continuación de la empresa como unidad productiva y fuente generadora de empleo». Por su parte, la Ley 2277 de 2022 tiene como finalidad generar «efectos en el crecimiento económico del país para así, mantener la estabilidad fiscal con el objetivo de ajustar el sistema tributario que permita avanzar en materia de progresividad, equidad y justicia fiscal».

Por último, solicitó acumular este expediente al radicado D-15906, en que la Corte estudia una demanda de inconstitucionalidad en contra del inciso segundo del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022.

Superintendencia de Sociedades

Exequible

La Superintendencia de Sociedades solicitó la exequibilidad de la norma demandada, con fundamento en los mismos argumentos presentados por la Presidencia de la República. Además, sostuvo que «existe una conexión evidente entre la necesidad de prorrogar las normas de insolvencia con el objeto general de la reforma tributaria […], ya que las sociedades a las que se otorgan medidas especiales de salvamento son aproximadamente el 85% de los contribuyentes del impuesto sobre la renta». Por lo tanto, en su criterio la viabilidad jurídica y económica de las empresas garantiza que estas contribuyan con el pago de los impuestos.

. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

8. La procuradora general de la Nación emitió oportunamente el concepto de su competencia y pidió la inexequibilidad del inciso legal demandado.

En fundamento de su solicitud, luego de referirse al principio de unidad de materia de las leyes, la jefe del Ministerio Público manifestó que la norma demandada no atendería las exigencias que dicho principio exige. Esto, toda vez que «para el momento en que se discutió y aprobó la iniciativa parlamentaria de reforma fiscal que derivó en la expedición de la Ley 2277 de 2022 a mediados del año pasado, las normas referentes a aspectos tributarios contenidas en los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 ya habían perdido su vigencia y, por ende, el legislador no estaba habilitado para pronunciarse sobre su prórroga. […]».

Sin perjuicio de lo anterior, el Ministerio Público también se refirió al incumplimiento de las distintas exigencias de conexidad que exige el principio de unidad de materia; esto es, las conexidades casual, temática, teleológica y sistemática. Y finalizó explicando que «resulta insuficiente para satisfacer las exigencias del principio de unidad de materia la eventual relación que puede extraerse entre la norma acusada y la Ley 2277 de 2022 acudiéndose a la conexión que existe entre los regímenes de insolvencia con la sostenibilidad fiscal del país, bajo la premisa de que los aportes de las compañías son de importancia para el recaudo tributario […] [l]o anterior, porque se trata de un análisis general y laxo que vaciaría la finalidad de dicho mandato superior, el cual pretende centrar el debate parlamentario a determinados temas para evitar que, por medio de inclusión arbitraria de asuntos, se evada “el riguroso trámite que la Constitución prevé para la formación y expedición de las leyes”».

. CONSIDERACIONES PREVIAS

Competencia

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

Aptitud de la demanda

10. La Sala constata que no existe cosa juzgada sobre la disposición demandada. Esto

por cuanto, para la fecha, el inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 no ha sido objeto de control de constitucionalidad.

11. Adicionalmente, se considera que la demanda es clara y cierta. En efecto, en ella se solicita la inexequibilidad del inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022 toda vez que los decretos legislativos que este menciona regularían temas relativos a procesos de insolvencia, ajenos a los que contiene una reforma tributaria. En otras palabras, mediante la demanda se acusa que los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2022 establecieron medidas transitorias en materia de insolvencia, pero que esta cuestión no tiene un punto de encuentro con las normas que son propias de una ley tributaria.

12. La demanda también cumple con el requisito de pertinencia. Ciertamente, los cargos fundados en la violación de los artículos 158 y 169 superiores remiten directamente a la violación del principio de unidad de materia; transgresión esta que, en criterio del demandante, se refleja en que el inciso demandado prevé la prórroga de unas normas que no tienen carácter tributario. Similarmente, el requisito de especificidad también se satisface pues el cargo por la transgresión a la unidad de materia encuentra sustento en los artículos 158 y 169 de la Constitución y se encuentra directamente relacionado con la incorporación del inciso demandado en la Ley 2277 de 2022.

13. Por las razones anteriores, dada la simplicidad del problema jurídico que la demanda plantea, la Sala Plena encuentra que esta cumple con el requisito de suficiencia.

Problema jurídico

14. El problema jurídico a resolver consiste en determinar si el inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022, que prorroga parcialmente los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 y sus decretos reglamentarios, respeta o no el principio de unidad de materia que consagran los artículos 158 y 169 de la Constitución Política.

Plan de la sentencia

. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA SENTENCIA

VI.I El principio de unidad de materia

16. Los artículos 158 y 169 de la Carta Política consagran el principio de unidad de materia. Por una parte, el artículo 158 superior ordena que «todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella […]». A su vez, el subsiguiente artículo 169 de la Constitución prevé que el contenido de las leyes debe corresponder a su título.

17. Según la jurisprudencia, la unidad de materia garantiza la transparencia y racionalidad del proceso legislativo. También materializa el principio democrático y la seguridad jurídica. Por ello, en Sentencia C-306 de 2022 la Corte señaló – con fundamento en las sentencias C-507 de 2020 y C-167 de 2021- que «el principio de unidad de materia exige del proceso legislativo un mínimo de coherencia y congruencia en virtud de la cual los enunciados contenidos en un proyecto de ley, introducidos al inicio del trámite legislativo o en el trascurso de aquel, tengan conexión con la materia principal del proyecto». Y, en consecuencia, dicha providencia añadió que las disposiciones extrañas e inconexas con la ley que las contiene «deben ser declaradas inexequibles por configurar un auténtico vicio material.».

18. Ahora bien, lo anterior no significa que el principio de unidad de materia pueda constituirse en una restricción inflexible al proceso dialógico propio del debate legislativo. Por esto, para determinar si una disposición guarda o no unidad de materia con la norma general que la contiene, en Sentencia C-306 de 2022 se recapituló que, para tal efecto, la Corte puede acudir, «entre otras fuentes que considere pertinentes, [a] los antecedentes legislativos o [al] título de la ley a fin de identificar el núcleo de la ley -conexidad temática- y la finalidad perseguida por el legislador con la expedición de la norma -conexidad teleológica-». Y que, «[c]on el mismo propósito, [la Corte] puede realizar una lectura integral de la ley -conexidad sistemática- en el supuesto de que aquella constituye un todo, en principio ordenado». Más aún, la Corte también podría «revisar que las razones que dieron nacimiento a la ley, en su conjunto, sean las mismas que justifican la inclusión de cada uno de sus artículos -conexidad causal, esto es, que cada disposición, leída por separado, sirva al mismo propósito general buscado por la ley. Finalmente, se dijo que esta Corporación igualmente estaría facultada para «verificar si los efectos de la disposición demandada coindicen con los efectos esperados de la ley -conexidad consecuencial» (énfasis fuera de texto)

VI.II La Ley 2277 de 2022

19. En ejercicio de la atribución que contemplan los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, al Legislador le corresponde (i) «crear los tributos», (ii) «predeterminar sus elementos esenciales», (iii) «definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales», (iv) «fijar los métodos y procedimientos para su recaudo» y (v) «deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, previo cumplimiento de los requisitos previstos en la Constitución y la ley».

20. Del título de la Ley 2277 de 2022 se desprende que esta contiene una reforma tributaria dentro de la cual, además, se dictan «otras disposiciones». Sin perjuicio de esto último, la Sala constata que el contenido fundamental de la mencionada ley está circunscrito a la creación de nuevos tributos y a la modificación parcial del régimen aplicable a otros creados con anterioridad. En términos generales, la Ley 2277 prevé: (i) la modificación del impuesto sobre la renta y complementarios para personas naturales y personas jurídicas; (ii) la modificación del régimen aplicable a las ganancias ocasionales; (iii) la creación de un impuesto al patrimonio; (iv) la modificación del régimen relativo al impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación; (v) la modificación del régimen aplicable al impuesto nacional al carbono; (vi) la creación de un impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes; (vii) la creación de un impuesto a las bebidas ultraprocesadas azucaradas; (viii) la creación de un impuesto a los productos comestibles ultraprocesados industrialmente y/o con alto contenido de azúcares añadidos, sodio o grasas saturadas; (ix) el otorgamiento de competencias a la Unidad Administrativa Especial de la DIAN para el recaudo y administración de los impuestos saludables sobre bebidas y comestibles recién aludidos; (x) la modificación del régimen relativo a los mecanismos de lucha contra la evasión y elusión tributaria; (xi) la creación de un tipo penal para desincentivar la defraudación y la evasión tributaria; y (xii) un artículo sobre la vigencia y derogatorias de la ley, cuyo inciso 2º es -precisamente- el que constituye el objeto de la presente demanda.

Para la Sala, el anterior catálogo normativo de la Ley 2277 de 2022 demuestra que la temática dominante -prácticamente exclusiva- de esta es, precisamente, la creación de algunos tributos y la modificación de otros previamente existentes.

21. Ahora bien, el mencionado inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 prevé la prórroga

parcial de dos decretos legislativos expedidos por el Gobierno nacional en ejercicio de las facultades conferidas por las emergencias económicas, sociales y ecológicas declaradas con ocasión de la Pandemia del Coronavirus Covid – 19. Mediante estos decretos se adoptaron medidas especiales en materia de procesos de insolvencia en el marco de las mencionadas emergencias.

VI.III Los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020

22. Como se dijo, con ocasión de las graves consecuencias derivadas de la Pandemia del Coronavirus Covid-19, en uso de las facultades previstas en el artículo 215 de la Constitución Política, el Gobierno nacional expidió los Decretos Legislativos 417 del 17 de marzo de 2020 y 637 del 5 de mayo de ese mismo año. Mediante estos decretos se declararon sendos estados de emergencia económica, social y ecológica en todo el territorio nacional. Entre muchos otros decretos legislativos expedidos en desarrollo de dichos estados de emergencia, el Gobierno expidió los Decretos Legislativos 560 del 15 de abril de 2020 y 772 del 3 de junio de ese mismo año. Aunque estos decretos tuvieron una vigencia inicial limitada, la Sala verifica que mediante la Ley 2159 de 2021 se dispuso su extensión hasta el 31 de diciembre de 2022, salvo en lo que toca con sus disposiciones de carácter tributario.

23. Salvo algunas particularidades propias de cada uno, mediante los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020 el Gobierno nacional adoptó algunas medidas dirigidas a confrontar y mitigar los efectos que tuvo la Pandemia sobre las empresas, protegiéndolas como unidades de explotación económica y fuentes generadoras de empleo.

24. Justamente, en Sentencia C-237 de 2020 mediante la cual se realizó el control automático de constitucionalidad del Decreto Legislativo 560, la Corte explicó que «[l]as causas que motivaron la declaratoria del estado de excepción en el Decreto 417 de 2020 y las medidas implementadas para enfrentarlo han dado lugar a una difícil afectación del flujo de pagos afectando la viabilidad de diversas y numerosas iniciativas empresariales […] [e]llo ha sobresaltado el ordinario funcionamiento de las unidades productivas y ha complicado a aquellas que ya se encontraban en una situación grave». Y concluyó que el contenido del mencionado Decreto 560 «se inscribe en la urgencia de procurar la continuidad de la empresa como base del desarrollo y fuente generadora de empleo [y] […] enfrenta diferentes tensiones que se suscitan en los procesos de insolvencia e intenta ofrecer soluciones […]

[i]gualmente establece dos procedimientos de negociación orientados a incentivar procedimientos ágiles de negociación de acuerdos de reorganización a fin de enfrentar las dificultades del deudor […] [f]inalmente adopta medidas tributarias que ofrecen a las empresas posibilidades de disponer de recursos para continuar con el giro ordinario de los negocios».

25. Por su parte, en Sentencia C-378 de 2020, que realizó el mismo control automático sobre el Decreto Legislativo 772, esta Corporación dijo que este se encontraba justificado en tanto sus medidas «[s]e perciben como el resultado de una política de trato dirigida al sector empresarial que desde el Decreto Legislativo 560 de 2020 muestra unos presupuestos constantes y generales que se reflejan en el decreto legislativo que ahora se estudia, como la agilización de los trámites que se adelantan ante la Superintendencia de Sociedades, desjudicializando algunos pasos -o trámites en general- y reduciendo sus términos; o la posibilidad de que dentro de los trámites se inyecten nuevos capitales para mantener la empresa con mayor eficiencia o, en caso extremo, generar adjudicaciones que agreguen valor a los bienes que retornan al mercado como consecuencia de la liquidación […]». Y prosiguió indicando que «este decreto de excepción […] incorpora un proceso de liquidación para pequeñas insolvencias, mientras que en el Decreto Legislativo 560 de 2020 el objeto recayó -primordialmente- en evitar que la empresa llegara a dicho punto, fortaleciendo las medidas relacionadas con la reorganización o recuperación empresarial».

26. En otras palabras, el Decreto Legislativo 560 se compuso de unas consideraciones motivas y cuatro títulos que respectivamente remitieron a: (i) el régimen concursal, (ii) la negociación de emergencia de acuerdos de reorganización y procedimiento de recuperación empresarial, (iii) los aspectos tributarios en los procesos de insolvencia y (iv) a otras disposiciones y vigencia del decreto. Por su parte, el Decreto Legislativo 772 se integró de unas consideraciones motivas y de otros cuatro títulos relacionados con: (i) el régimen concursal, (ii) el proceso de reorganización abreviado y proceso de liquidación judicial simplificado, (iii) los aspectos tributarios en los procesos de insolvencia y (iv) otras disposiciones y vigencia. Es decir, ambos decretos sostuvieron una estructura análoga, salvo en lo que toca a sus títulos II pues mientras que en el Decreto 560 se trató de medidas dirigidas a facilitar acuerdos de reorganización y recuperación empresarial, en el Decreto 772 estas medidas fueron sustituidas por otras atinentes al proceso de reorganización abreviado y al proceso de liquidación judicial simplificado.

27. Se trató, pues, de dos decretos legislativos. Por un lado, el Decreto 560 de 2020, expedido en uso de las facultades de la emergencia declarada por el Decreto legislativo 417 de 2020. Y, por otra parte, el Decreto 772 de 2020, producido en ejercicio de las potestades otorgadas por la emergencia que declaró el Decreto legislativo 637 de ese mismo año. Mediante estos decretos el Gobierno nacional previó normas dirigidas a proteger bien la preservación de las empresas a través de su reorganización, o bien a facilitar su liquidación cuando su recuperación no era posible.

El caso concreto

28. La demanda señala que cuando en el trámite de producción de la Ley 2277 de 2020 se introdujo una norma que prorroga unos decretos legislativos expedidos para conjurar o mitigar los efectos que tuvo la Pandemia del Coronavirus Covid-19 sobre las empresas -concretamente dirigidos a establecer unas medidas especiales para los procesos de reorganización o liquidación empresarial-, el Legislador habría vulnerado el principio de unidad de materia que consagran los artículos 158 y 169 superiores.

29. Antes de entrar al análisis del cargo, la Sala observa que el inciso legal demandado, si bien prorrogó las medidas generales contenidas en los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, expresamente excluyó la prolongación de sus disposiciones tributarias. En efecto, por una parte, la norma demandada previó la prórroga de las medidas especiales del Decreto 560 relativas a: (i) el régimen concursal (salvo el parágrafo 3º del artículo 5º); (ii) la negociación de emergencia de acuerdos de reorganización y procedimiento de recuperación empresarial; y (iii) la suspensión temporal de algunas normas de la Ley 1116 de 2016, del artículo 457 de Código de Comercio y del artículo 35 de la Ley 1258 de 2008. Del mismo modo, la norma atacada ordena la prolongación de las medidas del Decreto 772 relacionadas con (i) el régimen concursal; (ii) el proceso de reorganización abreviado y proceso de liquidación judicial simplificado; y (iii) la suspensión temporal de algunas normas del Código de Comercio, de la Ley 1258 de 2008 y de la Ley 1429 de 2010. Sin embargo, la norma atacada expresamente excluyó la prórroga de los capítulos III de ambos decretos legislativos, relativos a los «Aspectos tributarios en los procesos de insolvencia» y del mencionado parágrafo 3º del artículo 5 del Decreto 560, atinente a la facultad que se le otorgó a la DIAN para hacer rebajas de sanciones, intereses y capital a cargo de las empresas destinatarias de dichos decretos.

En suma, al igual que como lo hizo el artículo 136 de la Ley 2156 de 2021, el inciso legal demandado previó la prolongación en el tiempo de todas las normas de los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, salvo de aquellas que tuvieran un carácter tributario.

30. Visto lo anterior, la Corte coincide con el actor en que incluir la prolongación de todas las normas de los decretos legislativos 560 y 772 de 2020, salvo las de naturaleza impositiva que no fueron prolongadas, en una ley de carácter eminentemente tributario, resulta violatorio del principio de unidad de materia que consagran los artículos 158 y 169 de la Constitución Política. Esto, por cuanto no se logra identificar qué tipo de relación podrían dichas normas tener con la reforma tributaria de la Ley 2277.

En efecto, se reitera que al expedir los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, el Gobierno nacional procuró enfrentar y mitigar los efectos que produjo la Pandemia del Coronavirus Covid-19 sobre las empresas como unidades de explotación económica y fuentes generadoras de empleo. Para estos efectos, mediante dichos decretos, el Gobierno autorizó procedimientos especiales para la reorganización empresarial o, en su defecto, para la liquidación de las empresas que no podían subsistir. Así, el propósito de tales decretos no fue el de producir una ley tributaria; esto es, una ley mediante la cual se (i) crearan tributos, (ii) predeterminaran sus elementos esenciales, (iii) definieran las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, (iv) fijaran los métodos y procedimientos para su recaudo y/o (v) difirieran a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, previo cumplimiento de los requisitos previstos en la Constitución y la ley (ver 19 supra).

31. Lo recién expuesto lleva a la Corte a concluir que, al incluir en el texto de La Ley 2277 de 2022 la prolongación en el tiempo de unas normas especiales dirigidas a confrontar y mitigar los efectos que produjo la Pandemia del Coronavirus Covid-19 sobre las empresas, sin que dicha prolongación incluyera aquellas disposiciones encaminadas a atemperar la carga tributaria de aquellas, el Legislador violó el principio de unidad de materia que consagran los artículos 158 y 169 de la Constitución Política. A tal conclusión se llega sin que la Sala deba proceder a estudiar cualquier conexidad temática, teleológica, sistemática, causal y/o consecuencial (ver 20 supra) entre el texto de la Ley 2277 de 2022 y el texto de las normas no tributarias de los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020. Esto, debido a que -aun utilizando un escrutinio de intensidad leve para analizar la unidad de materia de la Ley

2277 de 2022- no existe siquiera un mínimo principio de conexidad de cualquiera de dichos tipos entre la reforma tributaria y estas últimas normas, como sí podría, eventualmente, existir entre dicha ley y las normas de carácter tributario que el Legislador excluyó de la prórroga que le otorgó a las demás.

32. Por último, no sobra señalar que para la Sala no es de recibo la argumentación de las intervenciones de los organismos oficiales que sostienen que la conexidad entre el inciso demandado con la Ley 2277 se explica en que la protección de las empresas coadyuva a proteger o incrementar el recaudo tributario. En efecto, si se aceptara tal tesis tendría que admitirse que cualquier ley que desarrolle el mandato constitucional de «promover la prosperidad general» (CP, artículo 2º) tendría conexidad con las leyes tributarias pues, a mayor prosperidad de los particulares, mayor sería su capacidad contributiva.

IV.V Síntesis de la sentencia

33. Luego de explicar la demanda y de exponer un resumen de las intervenciones ciudadanas y del concepto del Ministerio Público, la Sala se detuvo en las razones que determinan la aptitud de la demanda. Así, se señaló la ausencia de una cosa juzgada constitucional sobre la norma demandada y cómo la demanda cumple con los requisitos jurisprudenciales que condicionan su admisibilidad.

34. Después, la Sala procedió a explicar el principio de unidad de materia que deriva de los artículos 158 y 169 de la Constitución Política. En desarrollo de ello, se hizo una sucinta ilustración de los distintos tipos de conexidades (temática, causal, teleológica, sistemática y consecuencial) de cuyo cumplimiento depende si las distintas disposiciones de una ley guardan o no respeto por la unidad de materia.

35. Posteriormente, la Corte se refirió al contenido de la reforma tributaria de la Ley 2277 de 2022 y reparó en que, en ejercicio de la atribución que contemplan los artículos 150.12 y 338 de la Constitución- al Legislador le corresponde (i) «crear los tributos», (ii) «predeterminar sus elementos esenciales», (iii) «definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales», (iv) «fijar los métodos y procedimientos para su recaudo» y (v) «deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones, previo cumplimiento de los requisitos previstos en la Constitución y la ley».

36. A continuación, la Corte se refirió a los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, expedidos con ocasión de las emergencias económicas, sociales y ecológicas que el Gobierno nacional declaró a través de los Decretos Legislativos 417 del 17 de marzo de 2020 y 637 del 5 de mayo de ese mismo año, con ocasión de la Pandemia del Coronavirus- Covid 19. Al analizar los mencionados Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, la Sala explicó que, mediante ellos, el Gobierno nacional previó normas dirigidas a proteger bien la preservación de las empresas a través de su reorganización, o bien a facilitar su liquidación cuando su recuperación no era posible.

37. Luego, descendiendo ya al caso concreto, la Corte primero señaló que el inciso legal demandado, si bien prorroga las medidas generales contenidas en los Decretos Legislativos 560 y 772 de 2020, expresamente excluyó la prolongación de sus disposiciones tributarias.

38. Finalmente, con fundamento en lo recién expuesto, la Sala determinó declarar la inexequibilidad del inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022. Dicha decisión tuvo dos fundamentos:

38.2 Por una parte para la Sala resultó claro que, aun en aplicación de un escrutinio de intensidad leve dirigido a verificar el respeto de la unidad de materia, no existe siquiera un mínimo principio de conexidad entre la reforma tributaria y las normas prorrogadas, como sí podría eventualmente existir entre dicha ley y las normas de carácter tributario que el Legislador excluyó de la prórroga que le otorgó a las demás.

38.2 Por otro lado, la Sala refutó las razones expuestas por algunas de las entidades oficiales que participaron dentro del proceso, indicando que si se aceptara la tesis consistente en que la protección empresarial que prevén las normas prorrogadas coadyuva a incrementar el recaudo tributario, tendrá también que admitirse que cualquier ley que desarrolle el mandato constitucional de «promover la prosperidad general» (CP, artículo 2º) tendría conexidad con las leyes tributarias pues, a mayor prosperidad de los particulares, mayor sería su capacidad contributiva.

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

Declarar la INEXEQUIBILIDAD del inciso 2º del artículo 96 de la Ley 2277 de 2022, «por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones».

Notifíquese y cúmplase.

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

Ausente con comisión

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Ausente con comisión

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General