C-520-19

Sentencia C-520/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Competencia de la Corte Constitucional

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Inhibición por ineptitud sustantiva de la demanda

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Derogatoria de disposición que no está produciendo efectos jurídicos

COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL-Alcance

COSA JUZGADA FORMAL Y COSA JUZGADA MATERIAL-Existencia

ANALISIS DEL IMPACTO FISCAL EN TRAMITE LEGISLATIVO-Línea jurisprudencial respecto de su exigibilidad

La jurisprudencia de esta Corporación ha flexibilizado las obligaciones que surgen de lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 819 de 2003, de forma que no se transforme en una barrera formal que contraríe o límite de desproporcionadamente la actividad del legislador, dicha flexibilización no puede interpretarse como una autorización para que el legislador o el Gobierno puedan eximirse de cumplir con lo dispuesto en la Ley Orgánica del Presupuesto. La Corte Constitucional no ha pretendido eliminar con su interpretación el efecto útil de una norma cuyo fin es garantizar la racionalidad fiscal de las medidas que establezcan gastos o beneficios sino por el contrario, por lo que debe estudiar que en realidad el legislador haya tomado las medidas con el conocimiento suficiente sobre su impacto fiscal, lo que además se refuerza en el marco de la discusión de una ley de financiamiento que, justamente pretende solventar una desbalance del presupuesto

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Dimensión horizontal y vertical

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Modos en que se configura su vulneración

BENEFICIO TRIBUTARIO-Concepto

ANALISIS DE IMPACTO FISCAL DE LAS NORMAS-Contenido y alcance

ANALISIS DE IMPACTO FISCAL DE LAS NORMAS-Cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el marco fiscal de mediano plazo

PROYECTO DE LEY-Exposición de motivos

De los elementos fácticos y jurídicos analizados esta Corte puede concluir que, en la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 1943 de 2018, aunque el Gobierno no hizo referencia concreta al impacto fiscal de cada una de las medidas establecidas en los artículos 67, 68, 78, 79 y 83 de dicha ley, en cambio incluyó un análisis global y sistemático sobre el impacto tributario de toda la reforma, entendiendo que no se trata de beneficios aislados sino de eslabones en un sistema de medidas fuertemente interrelacionadas, cuyo impacto tributario real depende justamente de todo el sistema, y que solo su evaluación global puede terminar dando un resultado válido en cuanto a sus efectos en el recaudo tributario y en el crecimiento económico

REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-Régimen cedular

REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL-Modificación del modelo de determinación del impuesto de renta, a través de la cedulación

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE TRABAJO PERSONAL-Tratamiento diferencial no constitutivo de privilegios o prerrogativas

IMPUESTO SOBRE LA RENTA-Establecimiento legislativo de distinciones fundadas

Para esta Corte, en consonancia con el Legislador, existen diferencias relevantes entre uno y otro grupo que justifican un trato diferencial. En primer lugar, el hecho de que la labor o servicio sea realizado exclusivamente por el trabajador asimila evidentemente la situación al de un empleado, mientras que tal situación es claramente diferente cuando la labor o el servicio no se presta directamente por el contratista, sino que para la actividad se requiere de la contratación de personal, asimilándose más al de un aparato productivo. En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, es claro que cuando se trata de una labor prestada personalmente los gastos en que se puede incurrir para la prestación del servicio

(y que serían objeto de depuración) son notablemente inferiores si no inexistentes, en especial frente a aquellos gastos en que incurre quien necesita contratar personal u otros insumos y herramientas especializadas para desarrollar la actividad de la que obtiene sus ingresos. Pero la principal diferencia es que en la segunda clase de actividades y justamente por los gastos en que debe incurrir, el riesgo de mayor o menor ganancia que se obtenga con la actividad es asumido por el independiente por cuenta propia, mientras que el empleado por contrato de prestación de servicios, al igual que un trabajador, simplemente acepta el pago de una suma como contraprestación por sus servicios, lo que constituye sus ingresos

Referencia: Expediente D-13106

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 24 (parcial), 33, 42 a 49, 66, 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105 y 115 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".

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D.C., cinco (5) de noviembre de dos mil diecinueve (2019).

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, ha proferido la presente,

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano León Fredy Muñoz Lopera demanda los artículos 24 (parcial), 33, 42 a 49, 66, 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105 y 115 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". La demanda fue radicada con el número D-13106.

II. NORMAS DEMANDADAS

El texto de las normas demandadas fue publicado en el Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018. Por la extensión y pluralidad de las disposiciones, se transcriben a continuación los fragmentos de las disposiciones demandadas que resultan más pertinentes para el presente examen:

“LEY 1943 DE 2018

(diciembre 28)

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 24. Modifíquense los numerales 6 y 8, y adiciónense el numeral 9 y los parágrafos 4 y 5 al artículo 206 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: (…)

PARÁGRAFO 5o. La exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con los honorarios percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por un término inferior a noventa (90) días continuos o discontinuos menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a la actividad.

(…)

ARTÍCULO 33. Modifíquese el artículo 336 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 336. Renta líquida gravable de la cédula general. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

(…)

4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia

establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas.

(…)

CAPÍTULO II

NUEVO IMPUESTO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA COMPLEMENTARIO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL IMPUESTO AL PATRIMONIO.

ARTÍCULO 42. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA – SUJETOS PASIVOS. Créase para el año 2019 el nuevo impuesto de normalización tributaria como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio, el cual estará a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes. El impuesto complementario de normalización se declarará, liquidará y pagará en una declaración independiente, que será presentada el 25 de septiembre de 2019.

PARÁGRAFO. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que no tengan activos omitidos o pasivos inexistentes a 1 de enero de 2019 no serán sujetos pasivos del nuevo impuesto complementario de normalización, salvo que decidan acogerse al saneamiento establecido en el artículo 48 de la presente ley.

PARÁGRAFO. Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales sin que exista un soporte válido de realidad o validez, con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.

ARTÍCULO 44. BASE GRAVABLE. La base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor del costo fiscal histórico de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario o el autoavalúo comercial que establezca el contribuyente con soporte técnico, el cual deberá corresponder, como mínimo, al del costo fiscal de los activos omitidos determinado

conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

La base gravable de los bienes que son objeto del impuesto complementario de normalización tributaria será considerada como el precio de adquisición de dichos bienes para efectos de determinar su costo fiscal. Las estructuras que se hayan creado con el propósito de transferir los activos omitidos, a cualquier título, a entidades con costos fiscales sustancialmente inferiores al costo fiscal de los activos subyacentes, no serán reconocidas y la base gravable se calculará con fundamento en el costo fiscal de los activos subyacentes.

En el caso de pasivos inexistentes, la base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor fiscal de dichos pasivos inexistentes según lo dispuesto en las normas del Título I del Libro I del Estatuto Tributario o el valor reportado en la última declaración de renta.

PARÁGRAFO 1o. Para efectos del nuevo impuesto de normalización tributaria, las fundaciones de interés privado del exterior, trusts del exterior, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario del exterior se asimilan a derechos fiduciarios poseídos en Colombia y se encuentran sujetas al nuevo impuesto de normalización tributaria. En consecuencia, su valor patrimonial se determinará con base en el costo fiscal histórico de los activos omitidos determinados conforme a las reglas del Título I del Libro I del Estatuto Tributario o el autoavalúo comercial que establezca e contribuyente con soporte técnico y para el cálculo de su costo fiscal se aplicará el principio de transparencia fiscal en referencia a los activos subyacentes.

Para todos los efectos del impuesto sobre la renta, el impuesto al patrimonio y de su complementario de normalización tributaria, cuando los beneficiarios estén condicionados o no tengan control o disposición de los activos, el declarante será el fundador, constituyente u originario del patrimonio transferido a la fundación de interés privado del exterior, trust del exterior, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario. Le anterior sin consideración de la calidad de discrecional, revocable o irrevocable y sin consideración de las facultades del protector, asesor de inversiones, comité de inversiones o poderes irrevocables otorgados a favor del fiduciario o de un tercero. En caso del fallecimiento del fundador, constituyente u originario, la sucesión

ilíquida será el declarante de dichos activos, hasta el momento en que los beneficiarios reciban los activos, para lo cual las sociedades intermedias creadas para estos propósitos no serán reconocidas para fines fiscales.

PARÁGRAFO 2o. Cuando el contribuyente tome como base gravable el valor de mercado de los activos del exterior y dentro del año siguiente a la entrada en vigencia de esta norma repatríe esos recursos a Colombia, la base gravable del impuesto de normalización corresponderá al 50% del valor de los activos omitidos.

ARTÍCULO 45. TARIFA. La tarifa del impuesto complementario de normalización tributaria será la del 13%. Cuando el contribuyente normalice activos en el exterior y los invierta con vocación de permanencia en el país, la base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será del 50%.

Las inversiones con vocación de permanencia deberán realizarse antes del 31 de diciembre de 2019 y deben permanecer en el país por un período no inferior a dos años.

ARTÍCULO 46. NO HABRÁ LUGAR A LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL NI A RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR CONCEPTO DE DECLARACIÓN DE ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES. Los activos del contribuyente que sean objeto del nuevo impuesto complementario de normalización tributaria deberán incluirse para efectos patrimoniales en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2019 y de los años siguientes cuando haya lugar a ello y dejarán de considerarse activos omitidos. El incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de lo dispuesto en esta norma no dará lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios. Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios, ni en el Impuesto sobre la Ventas (IVA), ni en materia del régimen de precios de transferencia ni en materia de información exógena.

Tampoco generará acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto complementario de normalización tributaria.

PARÁGRAFO. El registro extemporáneo ante el Banco de la República de las inversiones financieras y en activos en el exterior y sus movimientos de que trata el régimen de cambios internacionales expedido por la Junta Directiva del Banco de la República en ejercicio de los literales h) e i) del artículo 16 de la Ley 31 de 1992 y de la inversión de capital colombiano en el exterior y sus movimientos, de que trata el régimen de inversiones internacionales expedido por el Gobierno nacional en ejercicio del artículo 15 de la Ley 9 de 1991, objeto del impuesto complementario de normalización tributaria, no generará infracción cambiaría. Para efectos de lo anterior, en la presentación de la solicitud de registro ante el Banco de la República de dichos activos se deberá indicar el número de radicación o de autoadhesivo de la declaración tributaria del impuesto de normalización tributaria en la que fueron incluidos.

ARTÍCULO 47. NO LEGALIZACIÓN. La normalización tributaria de los activos a la que se refiere la presente ley no implica la legalización de los activos cuyo origen fuere ilícito o estuvieren relacionados, directa o indirectamente, con el lavado de activos o la financiación del terrorismo.

La normalización de activos realizada en cualquier tiempo no dará lugar, en ningún caso, a la persecución fiscal o penal, a menos que se acredite el origen ilícito de los recursos por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Penal.

ARTÍCULO 48. SANEAMIENTO DE ACTIVOS. Cuando los contribuyentes tengan declarados sus activos diferentes a inventarios por un valor inferior al de mercado, podrán actualizar su valor incluyendo las sumas adicionales como base gravable del impuesto de normalización.

ARTÍCULO 49. NORMAS DE PROCEDIMIENTO. El nuevo impuesto complementario de normalización tributaria se somete a las normas sobre declaración, pago, administración y control contempladas en los artículos 298, 298-1, 298-2 y demás disposiciones concordantes de este Estatuto. Para todos los contribuyentes, la declaración del impuesto de normalización tributaria se presentará el 25 de septiembre de 2019 y no permite corrección o presentación extemporánea.

PARÁGRAFO. Sin perjuicio de las acciones penales a que haya lugar, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene la facultad de desconocer toda operación o

serie de operaciones cuyo propósito sea eludir la aplicación de las disposiciones de que trata este capítulo de la presente ley, de conformidad con el artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 66. IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN (SIMPLE) PARA LA FORMALIZACIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO. Sustitúyase el Libro Octavo del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

(…)

ARTÍCULO 67. Adiciónese el artículo 235-3 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 235-3. Mega-Inversiones. A partir del 1 de enero de 2019, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que generen al menos doscientos cincuenta (250) nuevos empleos directos y realicen nuevas inversiones dentro del territorio nacional con valor igual o superior a treinta millones (30.000.000) UVT en cualquier actividad industrial, comercial y/o de servicios, cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:

Las inversiones deben hacerse en propiedades, planta y equipo, que sean productivos o que tengan la potencialidad de serlo. Las inversiones se deben hacer en un período máximo de cinco (5) años gravables. Si trascurrido el plazo, el contribuyente no cumple con el requisito de la inversión, se reconocerá una renta líquida por recuperación de deducciones sobre las cantidades efectivamente invertidas en propiedades, planta y equipo, en la declaración de impuesto sobre la renta del quinto año. Los requisitos y formas de las inversiones de que trata este inciso serán reglamentadas por el Gobierno nacional.

1. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para los contribuyentes que realicen las nuevas inversiones, sean personas naturales o jurídicas, residentes o no residentes, será del 27%. Lo anterior sin perjuicio de las rentas provenientes de servicios hoteleros, las cuales estarán gravadas a la tarifa del 9%.

2. Los contribuyentes que realicen las nuevas inversiones, sean personas naturales o jurídicas, residentes o no residentes, podrán depreciar sus activos fijos en un período

mínimo de dos (2) años, independientemente de la vida útil del activo.

3. Los contribuyentes que realicen las nuevas inversiones, sean personas naturales o jurídicas, residentes o no residentes, no estarán sujetos al sistema de renta presuntiva consagrado en los artículos 188 y siguientes del Estatuto Tributario.

4. En caso que las inversiones sean efectuadas a través de sociedades nacionales o establecimientos permanentes, las utilidades que estas distribuyan, no estarán sometidas al impuesto a los dividendos. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 del Estatuto Tributario, estarán sometidos a la tarifa del 27% sobre el valor pagado o abonado en cuenta. El impuesto será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

5. Los proyectos de Mega-Inversiones de que trata el presente artículo no estarán sujetas al impuesto al patrimonio consagrado en el artículo 292-2 del Estatuto Tributario o aquellos que se creen con posterioridad a la entrada en vigor de la presente ley.

PARÁGRAFO 1o. El presente régimen aplicará para aquellas inversiones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2024, por un término de veinte (20) años contados a partir del periodo gravable en el cual el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo notifique el acto administrativo reconociendo el carácter de Mega-Inversión para el nuevo proyecto, de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.

PARÁGRAFO 2o. Los inversionistas que ejecuten proyectos relacionados con la evaluación y exploración de recursos naturales no renovables, tales como la exploración, desarrollo y construcción de minas, y yacimientos de petróleo, no podrán solicitar calificación al Régimen Tributario en Renta para MegaInversiones.

ARTÍCULO 68. Adiciónese el artículo 235-4 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 235-4. Estabilidad tributaria para MegaInversiones. Se establecen los contratos de estabilidad tributaria sobre los nuevos proyectos de Mega-Inversiones que sean desarrollados en el territorio nacional. Mediante estos contratos, el Estado garantiza que los beneficios tributarios y demás condiciones consagrados en el artículo 235-3 de este

Estatuto aplicarán por el término de duración del contrato, si se modifica de forma adversa el artículo 235-3 y/u otra norma de carácter tributario nacional que tenga relación directa con este.

PARÁGRAFO 1o. Los contratos de estabilidad tributaria podrán ser suscritos por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios de que trata el artículo 235-3 de este Estatuto, con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

PARÁGRAFO 2o. Los contratos de estabilidad tributar la deberán cumplir con la totalidad de los siguientes requisitos:

a) El inversionista realizará el proceso de calificación del proyecto como MegaInversión ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno nacional.

b) Una vez el inversionista haya sido notificado del acto administrativo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, por medio del cual se reconoce el carácter de Mega-Inversión del nuevo proyecto, presentará una solicitud de contrato a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). El Gobierno nacional reglamentará los documentos que se deben anexar a la solicitud.

c) En los contratos se establecerá que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tendrá facultades de auditoría tributaria, y del avance y cumplimiento del proyecto de inversión.

d) En los contratos de estabilidad tributaria se deberá establecer el monto de la prima a que se refiere el parágrafo 3 del presente artículo, la forma de pago y demás características de la misma.

PARÁGRAFO 3o. El inversionista que suscriba un contrato de estabilidad tributaria pagará a favor de la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público una prima equivalente al 0,75% del valor de la inversión que se realice en cada año durante el periodo de cinco (5) años de que trata el artículo anterior de la presente ley, que en cualquier caso no puede ser inferior a treinta millones (30.000.000) UVT.

PARÁGRAFO 4o. Los contratos de estabilidad tributaria empezarán a regir desde su firma y

permanecerán vigentes durante el término del beneficio consagrado en el artículo 235-3 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 5o. La no realización oportuna o retiro de la totalidad o parte de la inversión, el no pago oportuno de la totalidad o parte de la prima, el estar incurso en la causal del parágrafo 6o del presente artículo, o el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales o formales, dará lugar a la terminación anticipada del contrato.

PARÁGRAFO 6o. No podrán suscribir ni ser beneficiarios de los contratos de estabilidad tributaria quienes hayan sido condenados mediante sentencia ejecutoriada o sancionados mediante acto administrativo en firme, en el territorio nacional o en el extranjero, en cualquier época, por conductas de corrupción que sean consideradas punibles por la legislación nacional.

PARÁGRAFO 7o. Los contratos de estabilidad tributaria aplican solamente para los beneficios y condiciones tributarias señaladas en el artículo 235-3 de este Estatuto. Por lo tanto, los contratos no conceden estabilidad tributaria respecto de otros impuestos directos, impuestos indirectos, impuestos territoriales u otros impuestos, tasas y contribuciones, o elementos de impuestos, tasas y contribuciones que no hayan sido definidos expresamente en el artículo 235-3 de este Estatuto.

La estabilidad tributaria tampoco podrá recaer sobre las disposiciones de este artículo que sean declaradas inexequibles durante el término de duración de los contratos de estabilidad tributaria.

CAPÍTULO IV.

OBRAS POR IMPUESTOS.

ARTÍCULO 70. Adiciónese un parágrafo transitorio al artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, el cual quedará así:

PARÁGRAFO TRANSITORIO. El presente artículo continuará vigente hasta el 30 de junio de 2019 y aplicará únicamente para el desarrollo de proyectos que se hayan aprobado en el mecanismo de obras por impuestos hasta el 30 de junio de 2019.

ARTÍCULO 71. Adiciónese el artículo 800-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 800-1. Obras por impuestos. Las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.610) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta, en los términos previstos en la presente disposición. Los compromisos de inversión adquiridos en estos convenios no podrán superar el treinta por ciento (30%) del patrimonio contable del contribuyente, para lo cual se tendrá en cuenta el patrimonio del año inmediatamente anterior a la suscripción de los mismos. En caso de que los aspirantes no hayan tenido ingresos en el año inmediatamente anterior por encontrarse en período improductivo, la Agencia de Renovación del Territorio (ART) podrá autorizar la realización de los proyectos a los que se refiere la presente disposición, si verifica que el contribuyente puede otorgar garantías suficientes para la ejecución del proyecto, a través de sus vinculados económicos o de entidades financieras o aseguradoras de reconocida idoneidad.

El objeto de los convenios será la inversión directa en la ejecución de proyectos de trascendencia económica y social en los diferentes municipios definidos como las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (Zomac), relacionados con agua potable y saneamiento básico, energía, salud pública, educación pública, bienes públicos rurales, adaptación al cambio climático y gestión del riesgo, pagos por servicios ambientales, tecnologías de la información y comunicaciones, infraestructura de transporte, infraestructura productiva, infraestructura cultural, infraestructura deportiva y las demás que defina el Manual Operativo de Obras por Impuestos, todo de conformidad con lo establecido en la evaluación de viabilidad del proyecto. Los proyectos a financiar podrán comprender las obras, servicios y erogaciones necesarias para su viabilidad, planeación, preoperación, ejecución, operación, mantenimiento e interventoría, en los términos establecidos por el manual operativo de Obras por Impuestos, según el caso. También podrán ser considerados proyectos en jurisdicciones que sin estar localizadas en las Zomac, de acuerdo con el concepto de la Agencia de Renovación del Territorio, resulten estratégicos para la reactivación económica y/o social de las Zomac o algunas de ellas.

Para este fin, la Agencia de Renovación del Territorio (ART) deberá llevar actualizada una lista de iniciativas susceptibles de contar con viabilidad técnica y presupuestal para conformar el banco de proyectos a realizar en los diferentes municipios definidos como Zomac, que contribuyan a la disminución de las brechas de inequidad y la renovación territorial de estas zonas, su reactivación económica, social y su fortalecimiento institucional, y que puedan ser ejecutados con los recursos provenientes de la forma de pago que se establece en el presente artículo. El contribuyente podrá proponer iniciativas distintas a las publicadas por la Agencia de Renovación del Territorio (ART), las cuales deberán ser presentadas a esta Agencia y cumplir los requisitos necesarios para la viabilidad sectorial y aprobación del Departamento Nacional de Planeación (DNP).

Para el desarrollo del presente mecanismo de pago del impuesto sobre la renta se tendrán en cuenta los siguientes aspectos y procedimientos:

1. Manifestación de interés por parte del contribuyente. En cualquier momento, el contribuyente que pretenda optar por el mecanismo previsto en la presente disposición, podrá seleccionar de la lista de iniciativas o del banco de proyectos publicado por la ART, una o más iniciativas o proyectos, para lo cual deberá contar con la aprobación de su junta directiva o del órgano que haga sus veces y manifestarlo mediante escrito dirigido a la ART y a la Entidad Nacional Competente del sector del proyecto a desarrollar. En la misma manifestación deberá informar desde qué etapa de estructuración va a desarrollar el proyecto y los gastos de preinversión y mantenimiento, en el caso de requerirse, adjuntando una propuesta de costos de estas etapas, así como la actualización y posibles ajustes al proyecto. En los casos en que el contribuyente haya propuesto un proyecto, este tendrá prioridad para la ejecución del mismo siempre que cum pla con todos los requisitos previstos en la presente disposición, a menos que un tercero ofrezca mejores condiciones para su realización, en cuyo caso, la ART y la Entidad Nacional Competente realizarán la valoración de las propuestas e informarán los resultados a los contribuyentes.

2. Estructuración de iniciativas por parte del Contribuyente. En los casos en que el contribuyente haya manifestado el interés de estructurar una iniciativa, la entidad nacional competente deberá indicar y aprobar los estudios, diseños, costos y tiempos, que debe realizar y cumplir el contribuyente para presentar la iniciativa con el lleno de requisitos necesarios para iniciar el proceso de viabilidad, evento en el cual estos costos serán

incluidos en el valor total del proyecto.

3. Viabilización de iniciativas. Posterior a la manifestación del interés por parte del contribuyente sobre una o más iniciativas, la Entidad Nacional Competente y el Departamento Nacional de Planeación (DNP) realizarán los trámites necesarios para emitir los conceptos de viabilidad del o los proyectos conforme con la normatividad vigente.

4. Aprobación para la suscripción del convenio. Emitidos los conceptos de viabilidad del proyecto, la ART aprobará mediante acto administrativo la suscripción del convenio para la ejecución del proyecto, contra el cual no procederá recurso alguno.

6. Reglas del Convenio. La celebración del convenio estará sujeta a las siguientes reglas:

a) Interventoría. La Entidad Nacional Competente determinará los casos en los que se requiera la contratación de una interventoría sobre el bien o servicio, cuyo valor deberá estar incluido dentro del costo del proyecto, caso en el cual deberá ser seleccionada y contratada por la Entidad Nacional Competente. Los pagos de la interventoría los realizará el contratista conforme con lo pactado en el convenio de obras por impuestos;

b) Supervisión. La Entidad Nacional Competente realizará la supervisión del convenio de obras por impuestos y del contrato de interventoría;

c) Garantías. La Entidad Nacional Competente deberá establecer la suficiencia de las garantías para amparar como mínimo el cumplimiento del proyecto, la estabilidad de la obra o calidad y correcto funcionamiento de los bienes según corresponda.

El contratista deberá constituir las garantías exigidas para la ejecución del proyecto, en caso de realizarlo directamente, o deberá exigirle a los terceros dichas garantías en los términos definidos en el convenio. En todo caso, las garantías constituidas deben ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente.

Tratándose de pólizas, las mismas no expirarán por falta de pago o por revocatoria unilateral y deberán ser aprobadas por la Entidad Nacional Competente al proyecto de inversión;

d) Naturaleza de los recursos para la ejecución del proyecto. Los contribuyentes realizarán

los proyectos con recursos propios, cuyo tratamiento corresponderá a la naturaleza jurídica del contribuyente; e) Subcontratos. En caso que el contribuyente deba subcontratar con terceros para la realización del proyecto, a dichos contratos les será aplicable el régimen de contratación correspondiente a la naturaleza jurídica del contribuyente y no vincularán a las entidades públicas que suscriban el convenio principal;

f) Condiciones del Convenio y de los subcontratos. El Convenio y los subcontratos que deba suscribir el contribuyente para la ejecución del mismo deberán ser realizados a precios de mercado. El reglamento establecerá las condiciones bajo las cuales se dará cumplimiento a la presente disposición, así como los casos que exijan la contratación de una gerencia de proyecto. En caso de que los subcontratos sean celebrados con vinculados económicos del suscriptor, el respectivo convenio señalará las condiciones bajo las cuales se garantizará la transparencia en la ejecución y la definición de los costos del proyecto;

g) Ejecución directa por parte del contribuyente. En caso de que el mismo contribuyente desarrolle el proyecto, los bienes y servicios que incorpore serán valorados a precios de mercado, de acuerdo con lo previsto en el literal anterior;

h) Tratamiento tributario y contable de los convenios celebrados. Los convenios celebrados de acuerdo con lo previsto en la presente disposición, tendrán el tratamiento tributario y contable que les corresponda según su naturaleza y las normas que resulten aplicables. En tal medida, los convenios se entenderán efectuados en desarrollo de la actividad productora de renta del contribuyente, quien para estos efectos no necesitará ampliar su objeto social. Sin perjuicio de lo anterior, los convenios no estarán sometidos a retención y/o autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.

Las obras por impuestos no tendrán derecho a los beneficios establecidos en los artículos 258-1 y demás consagrados en el Estatuto Tributario;

i) Modificaciones y adiciones. Cualquier ajuste en el proyecto que implique la modificación del convenio de obras por impuestos, deberá ser aprobado por la Entidad Nacional Competente previo visto bueno de la Agencia de Renovación del Territorio (ART) y el Departamento Nacional de Planeación (DNP). El convenio preverá, además, los efectos de los eventos eximentes de responsabilidad, así como la matriz de riesgos del convenio.

El convenio desarrollará los efectos de los eximentes de responsabilidad de fuerza mayor y caso fortuito. El Gobierno nacional establecerá el procedimiento para su declaratoria;

j) Cesiones. Los convenios de obras por impuestos podrán ser cedidos previa la aprobación de la Entidad Nacional Competente;

k) Incumplimiento. En el convenio se pactarán las multas y sanciones aplicables por el incumplimiento del contratista. Para su imposición, la Entidad Nacional Competente del proyecto de inversión, deberá aplicar el procedimiento establecido en el artículo 86 de la Ley 1474 de 2011 o la que la modifique o sustituya;

l) Régimen jurídico aplicable y solución de controversias contractuales. Los convenios celebrados de conformidad con la presente disposición se regirán por las normas de derecho privado. En los convenios podrán incluirse cláusulas compromisorias que se regirán por lo establecido en la Ley 1563 de 2012 o la que la modifique o sustituya;

m) Publicidad. En un sitio notoriamente visible para el público ubicado en las inmediaciones del proyecto respectivo, el contribuyente deberá colocar una valla publicitaria en la cual informe al público el proyecto que le ha sido asignado, el nombre del ejecutor y de sus beneficiarios efectivos, el tiempo de ejecución y la página web donde se encuentren los detalles del proyecto. La valla deberá mantenerse aún en caso de incumplimiento, durante el tiempo de ejecución del proyecto según el caso y el tiempo adicional que se indique en el convenio;

n) Títulos para la Renovación del Territorio (TRT). Autorícese al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la emisión de los TRT, los cuales serán usados como contraprestación de las obligaciones derivadas de los convenios de obras por impuestos. Dichos títulos tendrán la calidad de negociables. El Gobierno nacional reglamentará las condiciones de los TRT y los requisitos para su emisión.

Los TRT una vez utilizados, computarán dentro de las metas de recaudo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Estos títulos, podrán ser utilizados por su tenedor para pagar hasta el 50% del impuesto sobre la renta y complementarios.

PARÁGRAFO 1o. Las personas jurídicas que tengan deudas por concepto del impuesto sobre

la renta, podrán asumir el pago de las mismas a través de los TRT.

PARÁGRAFO 2o. El mecanismo previsto en el presente artículo podrá ser usado de manera conjunta por varios contribuyentes para la realización de un mismo proyecto.

PARÁGRAFO 3o. El Consejo Superior de Política Económica y Fiscal (Confis) aprobará el cupo máximo de aprobación de proyectos, a cargo de los cuales se podrán celebrar los convenios establecidos en la presente regulación.

PARÁGRAFO 4o. Los contribuyentes no podrán realizar proyectos a los que se refiere la presente disposición, que correspondan a los que deban ejecutar en virtud de mandato legal, acto administrativo o decisión judicial. Adicional a lo anterior, las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales e hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria, no podrán desarrollar proyectos de obras por impuestos que se encuentren vinculados al desarrollo de su objeto social.

PARÁGRAFO 5o. La presente disposición será reglamentada, en su integridad, en un término de 6 meses contados a partir de la vigencia de la presente ley.

ARTÍCULO 78. Modifíquese el artículo 188 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 188. Base y porcentaje de la renta presuntiva. Para efectos del impuesto sobre la renta, se presume que la renta líquida del contribuyente no es inferior al tres y medio por ciento (3.5%) de su patrimonio líquido, en el último día del ejercicio gravable inmediatamente anterior.

El porcentaje de renta presuntiva al que se refiere este artículo se reducirá al uno y medio por ciento (1,5%) en los años gravables 2019 y 2020; y al cero por ciento (0%) a partir del año gravable 2021.

Los contribuyentes inscritos bajo el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) no estarán sujetos a renta presuntiva.

ARTÍCULO 79. Modifíquese el artículo 235-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 235-2. Rentas exentas a partir del año gravable 2019. Sin perjuicio de las rentas

exentas de las personas naturales del artículo 206 del Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:

1. Incentivo tributario para empresas de economía naranja. Las rentas provenientes del desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y actividades creativas, por un término de siete (7) años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Las sociedades deben tener su domicilio principal dentro del territorio colombiano, y su objeto social exclusivo debe ser el desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y/o actividades creativas;

b) Las sociedades deben ser constituidas e iniciar su actividad económica antes del 31 de diciembre de 2021;

c) Las actividades que califican para este incentivo son las siguientes:

CÓDIGO CIIU

DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

3210

Fabricación de joyas, bisutería y artículos conexos

5811

Edición de libros.

5820

Edición de programas de informática (software)

5911

5912

Actividades de posproducción de películas cinematográficas, videos, programas, anuncios y comerciales de televisión

5913

Actividades de distribución de películas cinematográficas, videos, programas, anuncios v comerciales de televisión

5914

Actividades de exhibición de películas cinematográficas y videos

5920

Actividades de grabación de sonido y edición de música

6010

Actividades de programación y transmisión en el servicio de radiodifusión sonora

6020

Actividades de programación v transmisión de televisión

6201

Actividades de desarrollo de sistemas informáticos (planificación, análisis, diseño, programación, pruebas)

6202

Actividades de consultoría informática y actividades de administración de instalaciones informáticas

7110

Actividades de arquitectura e ingeniería y otras actividades conexas de consultoría técnica

7220

Investigaciones y desarrollo experimental en el campo de las ciencias sociales y las humanidades

7410

Actividades especializadas de diseño

7420

Actividades de fotografía

9001

Creación literaria

9002

Creación musical

9003

Creación teatral

9004

Creación audiovisual

9005

Artes plásticas y visuales

9006

Actividades teatrales

9007

Actividades de espectáculos musicales en vivo

9008

9101

Actividades de bibliotecas y archivos

9102

Actividades y funcionamiento de museos, conservación de edificios y sitios históricos

Actividades referentes al turismo cultural.

d) Las sociedades deben cumplir con los montos mínimos de empleo que defina el Gobierno. nacional, que en ningún caso puede ser inferior a tres (3) empleados. Los empleos que se tienen en cuenta para la exención en renta son aquellos relacionados directamente con las industrias de valor agregado tecnológico y actividades creativas. Los administradores de la sociedad no califican como empleados para efectos de la presente exención en renta;

e) Las sociedades deben presentar su proyecto de inversión ante el Comité de Economía Naranja del Ministerio de Cultura, justificando su viabilidad financiera, conveniencia económica y calificación como actividad de economía naranja. El Ministerio debe emitir un acto de conformidad con el proyecto y confirmar el desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y actividades creativas;

f) Las sociedades deben cumplir con los montos mínimos de inversión en los términos que defina el Gobierno nacional, que en ningún caso puede ser inferior a cuatro mil cuatrocientas (4.400) UVT y en un plazo máximo de tres (3) años gravables. En caso de que no se logre el monto de inversión se pierde el beneficio a partir del tercer año, inclusive;

g) Los usuarios de zona franca podrán aplicar a los beneficios establecidos en este numeral, siempre y cuando cumplan con todos los requisitos señalados en este artículo para efectos de acceder a esta exención.

2. Incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano. Las rentas provenientes de

inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario, por un término de diez (10) años, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a) Las sociedades deben tener su domicilio principal y sede de administración y operación en el municipio o municipios en los que realicen las inversiones que incrementen la productividad del sector agropecuario;

b) Las sociedades deben tener por objeto social exclusivo alguna de las actividades que incrementan la productividad del sector agropecuario. Las actividades comprendidas son aquellas señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, División 01, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN);

c) Las sociedades deben ser constituidas e iniciar su actividad económica antes del 31 de diciembre de 2021;

d) Las sociedades deben cumplir con los montos mínimos de empleo que defina el Gobierno nacional, que en ningún caso puede ser inferior a diez (10) empleados. Los empleos que se tienen en cuenta para la exención en renta son aquellos que tienen una relación directa con los proyectos agropecuarios, según la reglamentación que profiera el Gobierno nacional.

Los administradores de la sociedad no califican como empleados para efectos de la presente exención en renta;

e) Las sociedades deben presentar su proyecto de inversión ante el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, justificando su viabilidad financiera y conveniencia económica, y el Ministerio debe emitir un acto de conformidad y confirmar que las inversiones incrementan la productividad del sector agropecuario;

f) Las sociedades deben cumplir con los montos mínimos de inversión en los términos que defina el Gobierno nacional, que en ningún caso puede ser inferior a veinticinco mil (25.000) UVT y en un plazo máximo de seis (6) años gravables. En caso de que no se logre el monto de inversión se pierde el beneficio a partir del sexto año, inclusive;

g) El beneficio de renta exenta aquí contemplado, se aplicará incluso, en el esquema empresarial, de inversión, o de negocios, se vincule a entidades de economía solidaria

cuyas actividades u objetivos tengan relación con el sector agropecuario, a las asociaciones de campesinos, o grupos individuales de estos.

3. Venta de energía eléctrica generada con base en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, según las definiciones de la Ley 1715 de 2014 y el Decreto 2755 de 2003, realizada únicamente por parte de empresas generadoras, por un término de quince (15) años, a partir del año 2017, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Tramitar, obtener y vender certificados de emisión de bióxido de carbono de acuerdo con la reglamentación del Gobierno nacional;

b) Que al menos el 50% de los recursos obtenidos por la venta de dichos certificados sean invertidos en obras de beneficio social en la región donde opera el generador. La inversión que da derecho al beneficio será realizada de acuerdo con la proporción de afectación de cada municipio por la construcción y operación de la central generadora.

4. Las siguientes rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario:

a) La utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de vivienda de interés social y/o de vivienda de interés prioritario;

b) La utilidad en la primera enajenación de viviendas de interés social y/o de interés prioritario;

c) La utilidad en la enajenación de predios para el desarrollo de proyectos de renovación urbana;

d) Las rentas de que trata el artículo 16 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí previstos;

e) Los rendimientos financieros provenientes de créditos para la adquisición de vivienda de interés social y/o de interés prioritario, sea con garantía hipotecaria o a través de leasing financiero, por un término de 5 años contados a partir de la fecha del pago de la primera cuota de amortización del crédito o del primer canon del leasing.

Para gozar de las exenciones de que tratan los literales a) y b) de este numeral 6, se requiere que:

i) La licencia de construcción establezca que el proyecto a ser desarrollado sea de vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

ii) Los predios sean aportados a un patrimonio autónomo con objeto exclusivo de desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario.

iii) La totalidad del desarrollo del proyecto de vivienda de interés social y/o de interés prioritario se efectúe a través del patrimonio autónomo, y

iv) El plazo de la fiducia mercantil a través del cual se desarrolla el proyecto, no exceda de diez (10) años. El Gobierno nacional reglamentará la materia.

Los mismos requisitos establecidos en este literal serán aplicables cuando se pretenda acceder a la exención prevista por la enajenación de predios para proyectos de renovación urbana.

5. Aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales, incluida la guadua, el caucho y el marañón según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente.

En las mismas condiciones, gozarán de la exención los contribuyentes que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la presente ley realicen inversiones en nuevos aserríos y plantas de procesamiento vinculados directamente al aprovechamiento a que se refiere este numeral.

También gozarán de la exención de que trata este numeral, los contribuyentes que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, posean plantaciones de árboles maderables y árboles en producción de frutos, debidamente registrados ante la autoridad competente. La exención queda sujeta a la renovación técnica de los cultivos.

6. La prestación del servicio de transporte fluvial con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la presente ley.

7. Las rentas de que tratan los artículos 4o del Decreto 841 de 1998 y 135 de la Ley 100 de 1993.

8. El incentivo tributario a las creaciones literarias de la economía naranja, contenidas en el artículo 28 de la Ley 98 de 1993.

9. Los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las entidades administradoras de fondos de pensiones y cesantías de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 100 de 1993.

PARÁGRAFO 1o. Las exenciones consagradas en los numerales 1 y 2 del presente artículo aplican exclusivamente a los contribuyentes que tengan ingresos brutos anuales inferiores a ochenta mil (80.000) UVT y se encuentren inscritos en el Registro Único Tributario como contribuyentes del régimen general del impuesto sobre la renta. Los anteriores requisitos deben cumplirse en todos los periodos gravables en los cuales se aplique el beneficio de renta exenta.

El presente parágrafo no aplica para aquéllas sociedades cuyo objeto social principal sean actividades enmarcadas dentro de la Clasificación de Actividades Económicas CIIU 5911.

PARÁGRAFO 2o. Las entidades que tengan derecho a las exenciones a las que se refieren los numerales 1 y 2 del presente artículo estarán obligadas a realizar los aportes parafiscales y las cotizaciones de que tratan los artículos 202 y 204 de la Ley 100 de 1993 y las pertinentes de la Ley 1122 de 2007, el artículo 7o de la Ley 21 de 1982, los artículos 2o y 3o de la Ley 27 de 1974 y el artículo 1o de la Ley 89 de 1988, y de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en las normas aplicables.

PARÁGRAFO 3o. Las rentas exentas por la venta de energía eléctrica generada con base en los recursos eólicos, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares, de que trata el presente artículo, no podrán aplicarse concurrentemente con los beneficios establecidos en la Ley 1715 de 2014.

(…)

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 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).

(…)

ARTÍCULO 105. Adiciónese el artículo 689-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 689-2. Beneficio de la auditoría. Para los períodos gravables 2019 a 2020, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje mínimo del treinta por ciento (30%), en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir o requerimiento especial o emplazamiento especial o liquidación provisional, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos un porcentaje mínimo del veinte por ciento (20%), en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente

anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir o requerimiento especial o emplazamiento especial o liquidación provisional, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno nacional.

Esta norma no es aplicable a los contribuyentes que gocen de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada.

Cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores. Esta facultad se tendrá no obstante haya transcurrido los períodos de que trata el presente artículo.

En el caso de los contribuyentes que en los años anteriores al periodo en que pretende acogerse al beneficio de auditoría, no hubieren presentado declaración de renta y complementarios, y cumplan con dicha obligación dentro de los plazos que señale el Gobierno nacional para presentar las declaraciones correspondientes a los períodos gravables 2019 a 2020, les serán aplicables los términos de firmeza de la liquidación prevista en este artículo, para lo cual deberán incrementar el impuesto neto de renta a cargo por dichos períodos en los porcentajes de que trata el presente artículo.

Cuando se demuestre que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes, no procederá el beneficio de auditoría.

PARÁGRAFO 1o. Las declaraciones de corrección y solicitudes de corrección que se presenten antes del término de firmeza de que trata el presente artículo, no afectarán la validez del beneficio de auditoría, siempre y cuando en la declaración inicial el contribuyente cumpla con los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta, pago, y en las correcciones dichos requisitos se mantengan.

PARÁGRAFO 3o. Cuando se trate de declaraciones que registren saldo a favor, el término para solicitar la devolución y/o compensación será el previsto en este artículo, para la firmeza de la declaración.

PARÁGRAFO 4o. Los términos de firmeza previstos en el presente artículo no serán aplicables en relación con las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente por los períodos comprendidos en los años 2019 y 2020, las cuales se regirán en esta materia por lo previsto en los artículos 705y 714 del Estatuto Tributario.

(…)

ARTÍCULO 115. La restricción en el crecimiento de los gastos de personal a que se refiere el artículo 92 de la Ley 617 de 2000 no les será aplicable a la Defensoría del Pueblo, a la Fiscalía General de la Nación, a la Jurisdicción Especial para la Paz, a la Contraloría General de la República, a la Procuraduría General de la Nación y a la Auditoría General de la República.

PARÁGRAFO. Créase en la Fiscalía General de la Nación, la Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales adscrito a la Delegada de Finanzas Criminales, la que tendrá como función principal la investigación y judicialización de los delitos fiscales o tributarios y las demás conductas delictivas conexas o relacionadas, sin perjuicio de la competencia de las Direcciones Seccionales sobre la materia.

La Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales estará conformada por:

Unidad

Cantidad

Cargo

Niveles

Dirección Especializada contra los Delitos Fiscales

1

Director Nacional 1

Directivo

20

Fiscal Delegado ante Jueces Penales del Circuito Especializados

Profesional

5

Fiscal Delegado antes Jueces de Circuito

Profesional

5

Fiscal Delegado ante Jueces Municipales y Promiscuos

Profesional

Profesional Experto

Profesional

2

Profesional Especializado II

Profesional

2

Profesional de Gestión II

Profesional

12

Investigador Experto

Profesional

10

Profesional Investigador III

Profesional

9

Profesional Investigador II

Profesional

9

Profesional Investigador I

Profesional

10

Técnico Investigador IV

Técnico

10

Técnico Investigador III

Técnico

20

Asistente de Fiscal IV

Técnico

5

Asistente de Fiscal III

Técnico

5

Asistente de Fiscal II

Técnico

2

Secretario Ejecutivo

Técnico

2

Conductor

Asistencial

3

Secretario Administrativo II

Asistencial

III. LA DEMANDA

1. En su demanda, el accionante agrupa las disposiciones demandadas para enfrentarlas a diversos cargos diferentes, tanto por vicios de trámite en el procedimiento de formación de la ley, como por vicios sustantivos en el contenido de algunas disposiciones de la norma.

2.1. En primer lugar sostiene que las normas indicadas vulneran el artículo 151 de la

Carta Política por cuanto las disposiciones demandadas y mencionadas previamente no cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003 “Por la cual se dictan normas orgánicas en materia de presupuesto, responsabilidad y transparencia fiscal y se dictan otras disposiciones”, en virtud del cual se establece que las normas que ordenen gasto u otorguen beneficios deberán contener alusiones explícitas de su impacto fiscal y ser acordes con el Marco Fiscal de Mediano Plazo. Al respecto indica que ni en la exposición de motivos, ni en las ponencias subsiguientes se incluyó un análisis de los costos fiscales ni de la fuente adicional generada para el financiamiento de las medidas que las hiciera compatibles con el Marco Fiscal de Mediano Plazo que se establece a 10 años. Sostiene que “las pocas alusiones financieras que se hace de tales disposiciones demandadas son estimaciones de los 2 años siguientes a la incorporación en el ordenamiento jurídico de las mismas, así, dejan al azar los efectos que dichas normas tienen en los 8 años restantes que se contemplan en el Marco Fiscal de Mediano Plazo”.

2.2. En segundo lugar, el demandante sostiene que existió vulneración del principio democrático y concretamente de la Ley 5 de 1992 por cuanto, en la Plenaria de la Cámara de Representantes y Senado de la Republica no se discutió realmente el Proyecto de Ley No. 240 de 2018 Cámara y 197 de 2018 Senado. En la demanda indica que: “NO se discutieron más de 100 proposiciones radicadas por diferentes congresistas. Lo anterior se produce dado que las respectivas personas que precedían (SIC) las sesiones, indicaron que no se iba a discutir nada que no tuviera el respectivo aval del Gobierno Nacional, es decir, aquella proposición que no tuviera respaldo del Poder Ejecutivo no sería siquiera sometida a consideración, lo que vulnera y cercena la representación popular de todos los congresistas que presentaron proposiciones para ser oídas, discutidas y aprobadas negadas en debate.”

Al respecto señala que los artículos 150 y 154 superiores establecen la iniciativa exclusiva del Gobierno Nacional en temas de índole tributario, por una parte, para decretar exenciones de impuestos contribuciones o tasas nacionales y por otra, en lo que respecta al inicio del trámite en la Cámara de Representantes; pero ello no implica que en los debates en el Congreso de la República no se puedan presentar y discutir proposiciones. Señala que los artículos 122 y siguientes de la Ley 5 de 1992 exigen que todas las proposiciones sean leídas, sometidas a discusión y votadas, por lo que la actuación de la mesa directiva habría transgredido la ley orgánica y con ello el principio democrático.[1]

En tercer lugar, específicamente con lo referente al artículo 115 de la Ley 1943 de 2018, sostiene que constituye una flagrante violación al principio de unidad de materia contenido en el artículo 158 de la Carta Política, ello por cuanto, a excepción de lo dispuesto para la Fiscalía, la disposición generaría gasto público de entidades que no se relacionan con la obtención de recursos o asuntos de índole fiscal, sin que exista justificación para ello.

3. Respecto del artículo 66 de la ley impugnada, sostiene que atenta contra el principio de autonomía territorial y particularmente contra lo dispuesto en el artículo 287 constitucional,[2] en tanto el Régimen Simple vulnera la autonomía tributaria territorial en lo que tiene que ver con la administración de sus recursos. Esto por cuanto: (i) los municipios y distritos perderían sus facultades para realizar retenciones en la fuente del impuesto de industria y comercio, dado que con el nuevo régimen simplificado este sistema de pago anticipado del tributo pierde operatividad, puesto que el Régimen Simple contempla un pago de anticipo bimestral, lo que produce que el recaudo las entidades territoriales a través de la retención en mención se vea afectado. (ii) La norma no señala nada respecto de los beneficios fiscales que pueden haber decretado las entidades territoriales en relación con este impuesto distrital y municipal. (iii) El tributo estaría quitando competencias de fiscalización a las entidades territoriales, en la medida en que, al no poder realizar el respectivo cobro de su impuesto de forma directa, perderán control sobre sus contribuyentes, quienes tienen la carga de reportar estrictamente a la Dian en qué lugar recibieron sus ingresos y en qué proporción lo hicieron. (iv) Finalmente, porque no se especifican mecanismos de devolución o compensación por pagos indebidos, pagos en exceso o similares que hayan hecho los contribuyentes.

Con base en esos argumentos el accionante solicita: “que el artículo 66 de la Ley l943 de 2018 sea declarado exequible en el entendido que son las entidades territoriales las que deben decidir si acogen o no tal mecanismo de cobro del tributo municipal y distrital de industria y comercio, esto es que, sean los entes locales los que opten voluntariamente por el régimen SIMPLE como recaudo de la exacción en mención o prefieran utilizar los mecanismos tradicionales de recaudo, situación que no vulneraría ningún precepto constitucional como ocurre actualmente, con el parágrafo del artículo 907 del Estatuto Tributario.”

4. En cuanto al impuesto de normalización tributaria contenido en los artículos 42 a 49 de

la Ley 1943 de 2018, luego de analizar la jurisprudencia constitucional sobre las amnistías tributarias, sostiene que el impuesto diseñado en la ley constituye realmente una amnistía tributaria, pues disminuye la obligación tributaria y pese a ello, no cumple con los presupuestos que la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha establecido para evaluar la constitucionalidad de la norma.[3] Sostiene que ese tipo de medidas son excepcionales y solo se aceptan cuando existen las razones excepcionales, justificadas y suficientes para flexibilizar el principio de equidad tributaria, no obstante, estos supuestos no se cumplen en la ley atacada, en particular porque actualmente existen herramientas administrativas y judiciales para recuperar los impuestos dejados de pagar y para perseguir la evasión, de forma que la solución al recaudo tributario no puede ser el uso generalizado de las amnistías.

5. Respecto del artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, el accionante sostiene que atenta contra el principio de equidad por cuanto impide que quienes ejercen su actividad como independientes puedan restar los costos y gastos asociados a la misma. Señala que idéntica cuestión fue analizada por esta Corte cuando se examinó el entonces parágrafo 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario y en la Sentencia C-688 de 2015 la Corte concluyó que el precepto demandado transgredía el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical, por hacer un trato diferenciado injustificado entre quienes obtienen sus ingresos de una actividad laboral y aquellos que deben incurrir en gastos y costos para generar sus ingresos como trabajadores independientes.[4]

En consecuencia con el cargo presentado, el accionante solicita que el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 sea declarado condicionalmente exequible “en la medida que deben admitirse la depuración de costos y gastos en los ingresos de rentas del artículo 103, obtenidos por personas naturales independientes o casos similares”.

6. Finalmente, en cuanto al parágrafo 5 del artículo 24 de la Ley 1943 de 2018, el accionante presenta nuevamente un cargo por violación del principio de equidad frente a quienes reciben sus ingresos como dependientes laborales, por cuanto tal disposición restringe la posibilidad de excluir los gastos por pagos laborales realizados para el desarrollo de la actividad de la cual obtienen sus ingresos. Menciona que la norma dispone que la exención tributaria del numeral 10 del artículo 206 (renta exenta por pagos laborales) del Estatuto Tributario, solo será aplicable a los honorarios cuando tales ingresos

sean percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen, por un término inferior a noventa días continuos o discontinuos, menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a actividad. Según el accionante, esto implica que cuando una persona natural perciba honorarios, pero contrate o vincule por un periodo mayor al mencionado, o a un número superior de trabajadores, perderá el beneficio de renta exenta por los ingresos en comento.

Para el accionante tal situación vulnera el principio de equidad tributaria, toda vez que se le niega la posibilidad a un grupo de personas de acceder a un beneficio tributario, sin consultar su capacidad económica. Por ello solicita que el parágrafo 5 del artículo 24 de la Ley 1943 de 2018 sea declarado exequible siempre que se entienda que el beneficio de renta exenta debe aplicar a todos ingresos por honorarios percibidos por personas naturales, sin limitaciones que vulneren el principio de equidad tributaria y capacidad económica.

7. La Secretaría de la Corporación, en comunicación del 22 de febrero de 2019, previo sorteo realizado por la Sala Plena de la Corporación el día 20 de febrero de febrero del mismo año, remitió el asunto al despacho de la suscrita Magistrada para impartir el trámite correspondiente.

8. Mediante el auto del 7 de marzo de 2019, la Magistrada Sustanciadora decidió admitir parcialmente la demanda respecto de los cargos presentados contra los artículos 66 y 115 (parágrafo) de la Ley 1943 de 2018 e inadmitir el resto de los cargos, dando lugar al demandante para que corrigiera los errores señalados en la providencia, en caso de que lo considerara pertinente.

9. Según informe de Secretaría allegado a este despacho el día 18 de marzo de 2019, el ciudadano LEÓN FREDY MUÑÓZ LOPERA presentó escrito de corrección de la demanda de inconstitucionalidad, que fue recibido en la Secretaría General de esta Corporación el 14 de marzo de 2019, esto es, dentro de la fecha de ejecutoría del auto que inadmitió parcialmente la demanda.[5] En consecuencia la presentación del escrito resultó oportuna.

IV. PRUEBAS E INTERVENCIONES

Luego de realizar un análisis de las correcciones presentadas por el demandante respecto de las falencias detectadas en la providencia del 7 de marzo de 2018, mediante auto del 1 de abril de 2019 se procedió a Admitir la demanda de la referencia para su estudio.

En el mismo auto, se ordenó oficiar a la Secretaría General del Senado de la República y a la de la Cámara de Representantes para que remitiera a la Corte Constitucional las Gacetas del Congreso en que consten las Actas de Cámara y Senado correspondientes a la totalidad del trámite del proyecto que dio lugar a la Ley 1943 de 2018 y, en particular, a) el texto de los proyectos iniciales con su correspondiente exposición de motivos, b) los respectivos informes de ponencia destinados al debate, discusión, votación y aprobación en las comisiones y plenarias, c) el quórum y la votación de la mencionada iniciativa, tanto en las comisiones como en las plenarias y (d) los textos definitivos y aprobados por las comisiones y las plenarias.

1. PRUEBAS RECAUDADAS EN SEDE DE CONSTITUCIONALIDAD:

Dentro del término dispuesto para ello se recibieron los siguientes documentos:

1.1. Secretaría General de la Cámara de Representantes

Jorge Humberto Mantilla Serrano, Secretario General de la Cámara de Representantes, dio respuesta al Oficio No. OPC-087/19 y, en ese orden de ideas, envió a la Corte Constitucional las publicaciones realizadas a través de la Gaceta del Congreso, en orden cronológico, mediante las cuales consta el procedimiento adelantado por la Cámara de Representantes respecto del trámite del Proyecto de Ley No. 240 de 2018 Cámara – 197 de 2018 Senado. Los documentos aportados fueron los siguientes:

(i) Gaceta del Congreso No. 933 de 2018, en el cual se publicó el proyecto de ley con la exposición de motivos.

(ii) Gaceta del Congreso No. 1139 de 2018, en la cual se publicó una ponencia positiva para segundo debate del proyecto de interés.

(iii) Gaceta del Congreso No. 1143 de 2018, en la cual se publicó una ponencia positiva

y una negativa para segundo debate del proyecto de interés.

(iv) Gaceta del Congreso No. 1146 de 2018, en la cual se publica Fe de erratas sobre la ponencia para segundo debate publicada en la Gaceta No. 1139 de 2018.

(v) Gaceta del Congreso No. 138 de 2019, en la cual consta la publicación del Acta de Sesión Plenaria Extraordinaria No. 039 del 18 de diciembre de 2018, en la cual se inició la discusión y votación al proyecto de interés.

(vi) Gaceta del Congreso No. 126 de 2019, en la cual se publicó el Acta de Sesión Plenaria Extraordinaria No. 040 del 19 de diciembre de 2018, en la cual consta que culminó la discusión y aprobación en segundo debate de la Cámara de Representantes.

(vii) Gaceta del Congreso No. 1155 de 2018, en la cual se publicó el Texto Definitivo aprobado en Plenaria de la Cámara de Representantes.

En el mismo escrito señaló, que se le había trasladado el oficio a la Secretaría de la Comisión Tercera Permanente de la Cámara de Representantes, para que interviniera en los asuntos de su competencia.

1.2. Secretaría General del Senado de la República

El señor Gregorio Eljach Pacheco, en calidad de Secretario General del Senado de la República, contestó el Oficio No. OPC 086-19 el 1 de mayo de 2019 mediante el cual se solicitó copia en medio magnético y físico de los antecedentes legislativos, que dieron origen a la Ley 1943 de 2018. Así, de conformidad con la información suministrada por la Sección de Leyes del Senado de la República, adjuntó medio magnético y copia simple de los siguientes documentos:

(i) Gaceta No. 933 de 2018, en la cual se publicó la exposición de motivos en Senado de la República del PL 197/18 – S 240/18 – C, que dio origen a la Ley 1943 de 2018.

(ii) Gaceta No. 1048/18 (ponencia modificatoria), en la cual se publicó la ponencia para primer debate en Senado de la República del PL 197/18 – S 240/18 – C, que dio origen a la Ley 1943 de 2018.

(iii) Gaceta No. 1137/18, en la cual se publicó la ponencia para segundo debate en Senado de la República del PL 197/18 – S 240/18 – C, que dio origen a la Ley 1943 de 2018.

(iv) Gaceta No. 1152/18, en la cual se publicó el Texto Definitivo aprobado en Sesión Plenaria del Senado de la República del PL 197/18 – S 240/18 – C, que dio origen a la Ley 1943 de 2018.

Posteriormente, el señor secretario presentó ante la Corte Constitucional el Oficio SGE-CS-325-2018, con fecha del 7 de mayo de 2019, por medio del cual remitió certificación en la que consta el quórum y la votación para la Ley 1943 de 2018, de conformidad con la información suministrada por la Sección de Relatoría del Senado de la República.

2. CONCEPTOS ALLEGADOS A LA CORTE.

En el auto que admitió la demanda de la referencia se ordenó comunicar la impugnación a la Presidencia de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Presidencia del Congreso de la República, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, la Fiscalía General de la Nación, la Federación Nacional de Departamentos y la Federación Nacional de Municipios, para que expresaran lo que estimaran conveniente. Así mismo, se ordenó invitar a intervenir dentro del proceso de constitucionalidad al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Academia Colombiana de Jurisprudencia, la Asociación Colombiana de Ciudades Capitales y las universidades Nacional, Externado de Colombia, del Rosario, Sergio Arboleda, de los Andes, de Nariño, del Norte y la Pedagógica y Tecnológica de Colombia sede Tunja.

Según comunicación de la Secretaría General de la Corte Constitucional, se recibieron dentro del término los escritos de intervención con las siguientes posiciones:

2.1. Solicitaron la exequibilidad de todas las disposiciones demandadas:

El Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Clara María González Zabala, en calidad de Secretaria Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, y Juanita Castro Romero, en calidad de

Delegada del Ministro de Hacienda y Crédito Público, procedieron a presentar su intervención en el trámite de inconstitucionalidad de la referencia y a solicitar que se declarara la exequibilidad de todas las disposiciones acusadas.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Miryam Rojas Corredor, en calidad de apoderada de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, intervino en el proceso de la referencia, para solicitar que se declarara la exequibilidad de los artículos 24 (parágrafo 5), 33, 42 a 49, 66, 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105 y 115 de la Ley 1943 de 2018. Organizó su intervención en cuatro capítulos, defendiendo la congruencia del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018[6]

2.2. Solicitaron la inexequibilidad de algunas de las disposiciones acusadas:

Asociación Colombiana de Ciudades Capitales

Everaldo Lamprea Montealegre, actuando como Director Jurídico de la Asociación Colombiana de Ciudades Capitales – ASOCAPITALES, intervino dentro del presente proceso con el fin de solicitar a la Corte Constitucional que declarara la exequibilidad condicionada del artículo 66 de la Ley 1943 de 2018.

2.4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario[7]

Mauricio Piñeros Perdomo, en calidad de Presidente del Instituto, presentó su concepto en el cual solicitó que: (i) se declararan inconstitucionales los artículos 33, que modificó el numeral 4 del artículo 336 del Estatuto Tributario, y 115, inciso 1, de la Ley 1943 de 2018; (ii) se declarara inconstitucional de forma parcial el parágrafo 5 del artículo 206 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 1943 de 2018; (iii) se declararan constitucionales los artículos 42 a 49, 66 y 115 de la Ley 1943 de 2018. Finalmente, (iv) el instituto se abstuvo de pronunciar sobre la constitucionalidad de los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018.

2.5. Universidad del Rosario

Carlos Ariel Sánchez Torres, en calidad de Director del Observatorio de Hacienda Pública y Derecho Tributario de la Universidad del Rosario, y José Miguel Sanabria Arévalo, como

miembro fundador y coordinador del área de Derecho Tributario del mismo observatorio, procedieron a presentar su intervención y solicitar i) la declaratoria de inexequibilidad del artículo 66 de la Ley 1943 de 2018, ii) la declaratoria de exequibilidad condicionada de los artículos 24 y 33 de la Ley 1943 de 2018, bajo el entendido de que ambos casos son aplicables a los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria, iii) requerir la exequibilidad de los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018, que consagran el impuesto complementario de normalización tributaria; iv) solicitar la inexequibilidad de los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 que consagran beneficios tributarios, por vicios de forma y v) solicitar la inexequibilidad del artículo 115 por violación del principio de unidad de materia.

2.6. Universidad Externado de Colombia

Olga Lucía González, en calidad de Directora del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, solicitó que se declarara la exequibilidad de los artículos 42 a 49, del parágrafo 5 del artículo 24, de los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018. En relación con la solicitud de inexequibilidad del artículo 115 de la misma ley, reiteró la posición explicitada en el expediente No. D-13055 de 2019 y, por las razones expuestas en el mismo y reiteradas en escrito, solicitaron que se profiriera un fallo inhibitorio. Respecto del artículo 66, consideró procedente proferir un fallo modulado en el cual la Corte precise los efectos de la inconstitucionalidad de forma que no se afecte el componente nacional del Régimen Simple de Tributación (Simple) pero que elimine la integración a este régimen de los tributos endógenos de los municipios y distritos, tal y como también se sostuvo en su intervención presentada dentro de los expedientes D-13062 y D-13094 de 2019. Finalmente, en relación con el artículo 33, solicitó que se declarara exequible, pero bajo la condición de que los costos y gastos también sean reconocidos físicamente a los contribuyentes que perciban ingresos derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria.

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

En virtud de lo dispuesto en los artículos 242-2 y 278-5 de la Constitución Política, procedió el doctor Fernando Carrillo Flórez en su condición de Procurador General de la Nación a

rendir concepto sobre la demanda en comento, con el propósito de i) solicitar la inexequibilidad de los artículos 67, 68, 78, 79, 83 y 105 y la exequibilidad de los artículos 70 y 71 de la Ley 1943 de 2018, frente al cargo por desconocimiento de la obligación de analizar el impacto fiscal y la compatibilidad con el Marco Fiscal de Mediano Plazo, pero expresando que dicho concepto cambiaría si "se acredita que el Senado de la República en la sesión de plenaria de 18 de diciembre de 2019 cumplió en forma precisa y cabal con la realización del análisis de impacto fiscal de los artículos 67, 68, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018 en los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003" pues en ese caso, solicitaría a la Corte que los declare exequibles. ii) Solicitar la declaratoria de exequibilidad de los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018 respecto al cargo por violación del principio democrático en el trámite previsto en la Constitución. iii) Solicitar la exequibilidad de los artículos 33, 42 a 49, de la Ley 1943 de 2018. iv) Requerir la inexequibilidad del parágrafo 5 del artículo 24 de la Ley 1943 de 2018. v) Solicitar a la Corte estarse a lo resuelto a las sentencias que resuelvan los expedientes D-13062 y D-13055 en lo referente a los cargos en contra de los artículos 66 y 115 de la Ley 1943 de 2018, por violación de los principios de autonomía territorial y unidad de materia correlativamente.

En un primer momento, procedió a valorar los cargos contra los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018 por desconocimiento de la Ley 819 de 2003. Al respecto, expuso que el Marco Fiscal de Mediano Plazo se encuentra regulado en los artículos 1° y 2° de la Ley 819 de 2003, ley de naturaleza orgánica que constituye parámetro de control de la actividad del legislador. Explicó que dicha ley tiene la finalidad de garantizar la sostenibilidad de la deuda pública y un control de gastos del sector público no financiero. De esta forma, el artículo 7° de la Ley 819 de 2003 exige que en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite de las normas que ordenen gastos o que otorguen beneficios tributarios se incluyan expresamente los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional para el financiamiento de esos costos a fin de determinar su compatibilidad con el Marco Fiscal de Mediano Plazo establecido en la Ley Anual del Presupuesto.

Precisó que, a excepción de los artículos 70 y 71, los artículos 67 (beneficios tributarios para megainversiones), 68 (contratos de estabilidad jurídica tributaria de megainversiones), 78 (eliminación gradual de la renta presuntiva en relación con el impuesto de renta), 79

(rentas exentas) 83 (descuentos del impuesto de renta del IVA pagado en relación con activos fijos reales productivos) y 105 (beneficio de prescripción del control de auditoria sobre la liquidación privada del impuesto de renta), de la Ley 1943 de 2018, comportan beneficios tributarios y por lo tanto debían cumplir con lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley Orgánica del Presupuesto.

Efectuada la contextualización en comento, procedió el Ministerio Público a señalar que el impacto fiscal de los artículos 67, 68, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018 no se efectuó ni en el proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional, ni en las ponencias mayoritarias rendidas para el primer y segundo debate en la Cámara de Representantes y el Senado de la República. Destacó que incluso, en algunas intervenciones parlamentarias se expuso la necesidad de valorar el impacto fiscal en relación con las normas que conceden beneficios tributarios.

En ese sentido, consideró además que el análisis del impacto fiscal debía efectuarse de forma imperativa en este caso, por cuanto, tratándose de una Ley de Financiamiento, toda vez que la norma tenía el propósito de financiar la totalidad del déficit del presupuesto de gastos para la vigencia fiscal de 2019 -catorce (14) billones de pesos-, pero solo se alcanzó a cubrir el tope máximo de siete (7) billones de pesos. En este caso resultaba imprescindible determinar cuántos recursos se estima que dejará de percibir el erario como consecuencia de los beneficios fiscales concedidos en la vigencia fiscal que, justamente, requiere de medidas para solventar el déficit presupuestal, y así mismo, era indispensable establecer las fuentes adicionales para cubrir esos beneficios.

Por tal razón, solicitó la inexequibilidad de los artículos 67, 68, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018, porque de conformidad de las pruebas obrantes en el expediente, en su trámite y aprobación no se cumplió con el requisito del análisis del impacto fiscal. Manifestó sin embargo que condiciona su decisión a que se acredite “que el Senado de la República en la sesión de plenaria de 18 de diciembre de 2019 cumplió en forma precisa y cabal con la realización del análisis de impacto fiscal de los artículos 67, 68, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018 en los términos establecidos en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003” escenario en el cual requeriría la declaratoria de constitucionalidad de las disposiciones señaladas.

En lo que concierne al cargo contra los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018 por violación del principio democrático y del trámite legislativo previsto en la Constitución, el jefe del Ministerio Público consideró que se tramitaron las proposiciones de iniciativa parlamentaria como evidenció en las sesiones plenaria de 18 y 19 de diciembre de 2018, obrando sesiones de discusión y votación en la sesión plenaria de la Cámara de Representantes, lo cual contradice el argumento de violación a dicho principio.

En cuanto a la violación del principio de equidad tributaria por la expedición de los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018, expuso que el impuesto de normalización tiene como hecho generador la declaración de pasivos inexistentes o la misión de haber declarado activos, por parte del sujeto pasivo, significando una legalización de un comportamiento denominado evasión tributaria a muy bajos costos tributarios y punitivos. Si los activos omitidos son repatriados a Colombia la base gravable del impuesto de normalización corresponde al 50% del valor de los activos omitidos, lo que implica que en estos casos la tarifa de impuesto a cargo será la mitad de la establecida en forma general como beneficio tributario de la normalización.

Sin embargo, al evaluar si ese trato deviene en inconstitucional, el Ministerio Público esgrimió que el control a la evasión fiscal requiere de una combinación de estrategias que pueden consistir en el otorgamiento de incentivos tributarios para que los evasores declaren su realidad en materia de ingresos y de patrimonio para reintegrar esos recursos a la base gravable y que hagan parte de las políticas normales de contribución, de tal manera que el legislador tiene una amplia potestad de configuración normativa para conceder estímulos al saneamiento o normalización tributaria, bajo el principio de eficiencia tributaria conforme al propósito establecido en el artículo 347 de la Constitución. Por estas razones el Ministerio Público solicitó la exequibilidad de las disposiciones normativas que regulan el impuesto de normalización.

Frente al cargo formulado en contra del artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 por violación del principio de equidad tributaria, consideró que excluir la posibilidad de depurar los costos y gastos en que incurre el trabajador independiente para generar sus rentas de trabajo constituye un trato desigual frente a quienes obtienen sus ingresos por salarios y no deben

incurrir en gastos para ello, e incluso frente a las rentas no laborales (que sí pueden depurar los gastos y costos). Además, señaló que la renta de los trabajadores independientes no estaría ajustada a la realidad del concepto de renta en los términos establecidos en el artículo 26 del Estatuto Tributario. Por otro lado, resaltó que la medida desconoce la libre competencia económica dado que las personas jurídicas que trabajan en forma independiente sí tienen la posibilidad de restar los costos y gastos en que incurren en la generación de la renta.

En consecuencia, el jefe del Ministerio Público solicitó a esta Corporación la declaratoria de exequibilidad de la disposición demandada en el entendido que la depuración también se aplica a los contribuyentes del impuesto de renta en relación con las rentas de trabajo de los trabajadores independientes o por cuenta propia, en aplicación del principio de conservación del derecho.

En lo referente al cargo formulado en contra el parágrafo 5 del artículo 24 por violación de los principios de justicia y equidad tributaria, consideró que el beneficio tributario aplicable solo a los trabajadores asalariados resulta contrario a los principios de justicia y equidad, porque la disposición concede a los trabajadores independientes o por cuenta propia de un doble beneficio tributario por un mismo hecho generador, pues por un lado, les permite restar los costos y gastos en que incurra al contratar el trabajador o contratista asociado a la actividad generadora de renta, por otro lado, el trabajador independiente puede utilizar tales costos para acceder a la exención prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario.

Explica que el trabajador independiente puede restar sin limitación alguna los costos y gastos en que incurra en la actividad generadora de renta, lo cual podría comprender el costo de los trabajadores o contratistas que requiera para cumplir con sus compromisos, situación que vulnera el fin constitucional de las leyes de financiamiento porque la menor tributación en renta de los trabajadores independientes carecen de justificación y desconocen los principios de justicia y equidad tributaria, argumentación que conllevó a solicitar la declaratoria de inexequibilidad.

Finalmente, el Ministerio Público sobre los cargos formulados en contra del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018 por violación del principio de unidad de materia y el artículo 66 de la

Ley 1943 de 2018 por violación de la autonomía territorial, solicitó estarse a lo resuelto a lo que se decida dentro de los expedientes D-13062 y D-13055.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

1. COMPETENCIA

La totalidad de la Ley 1943 de 2018 fue declarada inexequible por esta Corporación en Sentencia C-481 de 2019. En la misma sentencia, la Corte dispuso diferir los efectos de la declaratoria a partir del 1 de enero de 2020, de tal manera que, las normas actualmente demandadas están vigentes y producen efectos jurídicos.

En ese sentido, la Corte Constitucional es competente, de acuerdo con el artículo 241 ordinal 5º de la Constitución, para pronunciarse sobre la demanda presentada contra los artículos contra los artículos 24 (parcial), 33, 42 a 49, 66, 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105 y 115 (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".

1.1.Primera cuestión previa: insuficiencia del cargo por vulneración del principio democrático en la expedición legislativa de los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105 y 115 de la Ley 1943 de 2018.

En los escritos de intervención presentados para el trámite del expediente de la referencia, algunos intervinientes[8] manifestaron a esta Corporación su solicitud para que se declare inhibida por no haber sido sustentado de forma suficiente y pertinente el cargo por vulneración del principio democrático de la Ley 5 de 1992 que se refiere a la presunta omisión en debatir más de 100 proposiciones radicadas por diferentes congresistas bajo el pretexto de no contar con el aval del Gobierno.

Los intervinientes afirmaron que no estaban acreditadas las supuestas irregularidades atribuidas por el demandante al trámite del referido proyecto de ley en segundo debate en plenarias de Cámara y Senado, relacionadas con la presunta ausencia general de debate y, concretamente, que no existía precisión en los cargos ni material probatorio suficiente que demostrara que no se hubiera permitido la lectura y discusión de las proposiciones

específicas de eliminación de los artículos demandados. Sostienen que, contrario a lo afirmado en la demanda, se garantizaron las condiciones para que el debate de las proposiciones presentadas tuviera lugar, pues todas ellas fueron debidamente publicadas, consideradas y votadas, incluyendo aquellas relacionas con la eliminación de los artículos demandados.

De tal manera que esta Corporación ha rechazado aquellos cargos vagos e imprecisos en que el demandante omite identificar las razones concretas por las cuales se acusa al legislador de haber expedido una norma en violación del principio democrático. Al respecto, en la Sentencia C-1057 de 2005 sostuvo la Corte:

"(…) la mera trascripción de las afirmaciones realizadas por algunos congresistas durante el debate en la reforma constitucional en primera y segunda vuelta en la Cámara de Representantes no configura realmente un cargo de violación al principio democrático por ausencia de debate del proyecto de acto legislativo. En efecto, el demandante no indica en cuales sesiones se configuró el supuesto vicio, ni si éste tuvo lugar durante el trámite en las comisiones o en la plenaria del órgano legislativo, ni señala de manera específica las actuaciones configuradoras de la pretendida deficiencia procedimental. Tampoco adelanta elementos probatorios adicionales que permitan verificar la supuesta elusión del debate y pretende que la Corte Constitucional construya los cargos a partir de las citadas transcripciones y, de esta manera, asuma la tarea de verificar minuciosamente el desarrollo de las distintas sesiones para probar las suposiciones adelantadas en la demanda, lo que es contrario a la metodología empleada por esta Corporación para estudiar acusaciones de esta naturaleza."

En la demanda y en su escrito de corrección, el accionante presenta un cargo puntual consistente en la vulneración del principio democrático por la falta de la debida deliberación de proposiciones de eliminación presentadas frente a los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2019. Al respecto, adjunta a la demanda las actas en que se advierte la presentación de las proposiciones y asegura el accionante no fueron discutidas en los debates de plenaria de Cámara y Senado, sino que se aprobaron los correspondientes artículos sin haber dado lugar a la discusión.

El demandante anexó a la demanda las proposiciones que pedían eliminar los artículos

promulgados, afirma que la vulneración se produce porque quienes presidían las sesiones indicaron que no se iba a discutir nada que no tuviera el respectivo aval del gobierno, ante lo cual manifiesta que las normas demandadas “no son temas sobre los cuales, no existe competencia exclusiva” y explica al respecto el artículo 154 de la Carta exige la iniciativa del gobierno para dictar o reformar las leyes previstas en los numerales 3, 7 , 9, 11 y 19 del artículo 150, pero en este caso se trataba de propuestas para eliminar la disposición. En todo caso sostiene que la competencia exclusiva del Gobierno para proponer normas en temas tributarios no extingue la obligación de leer, someter a discusión y votar las proposiciones.

Sin embargo, al analizar la demanda, la Corte pudo encontrar que el cargo se presenta de forma general respecto de la vulneración de todos los artículos mencionados, sin un análisis por separado de cada artículo, de las propuestas que puntualmente se habrían omitido respecto de cada artículo, o de las sesiones en que específicamente se habría cometido la vulneración, analizando respecto de cada caso las razones que se habrían dado para no proceder a la deliberación.

Del análisis general de las gacetas del Congreso, la Corte encontró que en efecto el proyecto de ley tuvo un trámite rápido, pero en general se evidencia que se dieron profundas discusiones respecto de las medidas y que hubo importantes modificaciones en el trámite ante el legislativo, por lo que, sin una concreción suficiente del cargo, no se genera una duda suficiente sobre la posible inexequibilidad de las disposiciones demandadas.

En conclusión, el accionante omitió hacer un estudio detallado para sustentar sus cargos, en el que de manera específica señalara las actuaciones concretas que configurarían la pretendida deficiencia procedimental, esto es, un análisis respecto de cada una de las proposiciones y las etapas o debates en que se habría actuado en contradicción con la Ley 5 de 1992, puesto que la jurisprudencia ha sostenido que el accionante no puede delegar en la Corte la tarea de verificar minuciosamente el desarrollo de todas y cada una de las distintas sesiones para probar las suposiciones adelantadas en la demanda sobre vulneración del principio democrático, sino que dicha labor le corresponde al accionante.

Por estas razones, la Corte Constitucional encuentra que existe ineptitud sustantiva del

cargo sobre vulneración del principio democrático por lo que el mismo no será estudiado.

1.2. Segunda cuestión previa: inhibición frente al primer inciso del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018, por derogatoria tácita de la norma.

En primer lugar, es necesario señalar que la acusación presentada contra el artículo 115 de la ley demandada,[10] en realidad solo acusa de violación del principio de unidad de materia legislativa al primer inciso de la disposición y no su parágrafo. En efecto, el cargo presentado por vulneración de la unidad de materia legislativa está puntualmente dirigido a atacar el primer inciso del artículo impugnado.

Al respecto, la demanda sostiene:

"Visto lo anterior, se evidencia como se introdujo un artículo dentro de la ley de financiamiento que no tiene que ver con el objeto de la misma, e incluso genera gasto público de entidades que no se relacionan con la obtención de recursos o asuntos de índole fiscal, ni existe justificación de la misma.

En tal modo, no se explica como un proyecto de ley que pretende conseguir recursos para subsanar el déficit presupuestario faltante en el año 2019, contenga una disposición que permite generar mayor gasto público sin la contrapartida de obtener mayores recursos en el corto o mediano plazo, asunto que puede incluso esperarse del parágrafo del articulo 115 en mención acerca de la fiscalía, pero no de las demás entidades señaladas como la Defensoría del Pueblo, y Procuraduría General, entre otras."[11]

Por lo tanto, es claro que la acusación estaba dirigida exclusivamente contra el primer inciso de la disposición, e incluso, específicamente respecto de la eliminación del límite presupuestal para contratación de personal en entidades diferentes a la Fiscalía General de la Nación.

En efecto, la diferencia entre el primer inciso de la disposición y su parágrafo radica en que este último ordena la creación de una planta de personal en la Fiscalía General de la Nación, específicamente la creación de la Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales adscrito a la delegada de Finanzas Criminales, lo que prima facie y tal como lo reconoce el mismo accionante, guardaría relación de conexidad teleológica con la materia regulada por

la norma, por cuanto desde la exposición de motivos se señaló que: “Bajo el mismo objetivo, se proponen un grupo de medidas para combatir la evasión y el abuso en materia tributaria, de tal forma que se pueda generar un mayor recaudo.”

En ese sentido, la norma demandada por el actor y a la cual debe limitarse el presente examen de constitucionalidad es el primer inciso del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018 por el cargo de violación el principio de unidad de materia.

Ahora bien, en cuanto al primer inciso del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018, en ocasión anterior fue objeto de una demanda de inconstitucionalidad por el cargo de vulneración los artículos 158, 169 y 347 de la Carta Política, al haberse expedido en contradicción con el principio de unidad de materia legislativa por no tener conexidad temática con el núcleo de ley de financiamiento. La demanda fue radicada en el expediente D-13055 y de forma paralela al trámite del presente expediente la Corte Constitucional decidió declararse inhibida sobre el asunto en sentencia del C-378 de 2019 (MP Carlos Bernal Pulido) en cuya síntesis se estableció que:

“Le correspondió a la Corte determinar si el inciso primero del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018 había vulnerado los artículos 158, 169 y 347 de la Constitución Política, por el presunto desconocimiento del principio de unidad de materia, único cargo de inconstitucionalidad formulado en la presente demanda. De manera previa, al momento de verificar la vigencia de la disposición acusada, la Sala encontró acreditado que la misma establecía una excepción a otra disposición derogada (artículo 92 de la Ley 617 de 2000) por el artículo 336 de la Ley 1955 de 2019. Por tanto, dedujo que por sustracción de materia debía abstenerse de emitir un pronunciamiento sobre el cargo de la demanda. En otras palabras, consideró que ante la derogatoria de la regla presupuestal contenida en el artículo 92 de la Ley 617 de 2000 que le daba sentido práctico a la excepción contenida en la disposición acusada, esta última había dejado de producir efectos jurídicos. Para la Sala, por tanto, de la disposición acusada no era imposible derivar efectos normativos, puesto que las entidades estatales destinatarias de la norma sub examine, de todas formas, estarían eximidas del referido límite presupuestal al haber sido derogado el artículo 92 de la Ley 617 de 2000 por el artículo 336 la Ley 1955 de 2019.”

En la presente ocasión la Corte Constitucional reitera que el primer inciso del artículo 115

de la Ley 1943 de 2018 fue derogado. En efecto, la incompatibilidad entre la norma que derogó expresamente al artículo 92 de la Ley 617 de 2000 frente a lo dispuesto en el primer inciso del artículo 115 generó una derogatoria tácita de este último, puesto que al derogarse la regla general, también se derogan las condiciones de su aplicación, incluyendo las excepciones a la misma. Como consecuencia de ello, a partir del momento en que fue derogada la norma primaria, el primer inciso del artículo 115 perdió toda posibilidad de producir efectos jurídicos hacia el futuro.

Por otra parte, también está Corporación ha sostenido que en caso de que exista duda sobre la derogatoria de la disposición, la Corte tiene vedado emitir un fallo de inhibición. De tal forma que la Corte mantendrá la competencia para pronunciarse de fondo en una demanda de inconstitucionalidad en contra de una norma derogada, siempre que el accionante haya demostrado que la norma se encuentra produciendo efectos jurídicos.[12]

En consecuencia, la Corte Constitucional se declarará inhibida para pronunciarse sobre los cargos presentados contra el artículo 115 de la Ley 1943 de 2018 (primer inciso).

1.3. Tercera cuestión previa: Cosa juzgada.

En virtud de lo dispuesto en los artículos 243 de la Carta, 46 y 48 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia y el artículo 22 del Decreto 2067 de 1991, los fallos dictados por la Corte Constitucional en materia de constitucionalidad hacen tránsito a cosa juzgada y adquieren un carácter definitivo, incontrovertible e inmutable.

Respecto del alcance de la cosa juzgada en materia constitucional, la jurisprudencia de esta Corporación ha señalado las distintas formas que puede generar su configuración en cada caso, así: "(i) formal, cuando recae sobre las disposiciones o enunciados normativos que ha sido objeto de pronunciamiento anterior de la Corte; (ii) material, cuando a pesar de que no se está ante un texto normativo formalmente idéntico, su contenido normativo es decir, la norma en sí misma, es sustancialmente igual a aquel que se examina en una nueva ocasión; (iii) absoluta, que se da por regla general, y sucede en aquellos casos en que el Tribunal Constitucional implícita o expresamente manifiesta que el examen realizado a la norma acusada, la confronta con todo el texto constitucional, con independencia de los cargos estudiados explícitamente, lo que impediría la admisión de otra demanda; y (iv)

relativa, cuando este Tribunal limita los efectos de la cosa juzgada a los cargos estudiados en el caso concreto a fin de autorizar que en el futuro vuelvan a plantearse argumentos de inconstitucionalidad sobre la misma disposición que fue objeto de pronunciamiento anterior."(Énfasis fuera de texto). [13]

1.3.1. Cosa juzgada formal respecto del artículo 66 de la Ley 1943 de 2018.

El artículo 66 de la Ley 1943 de 2018 en dos ocasiones anteriores fue objeto de demandas de inconstitucionalidad por el cargo de vulneración de los artículos 1°, 287 y 338 de la Carta Política, bajo el argumento de afectar la competencia de las entidades territoriales en materia tributaria. Las demandas fueron radicadas en los expedientes D-13062 y D-13094. Respecto del primer expediente la Corte Constitucional se declaró inhibida para resolver la demanda por ineptitud sustantiva del cargo, y respecto del expediente D-13094, la Corte Constitucional examinó el fondo de los cargos y tomó una decisión al respecto que constituye cosa juzgada frente al presente asunto.

En consecuencia, la Corte a perdido competencia para examinar nuevamente la constitucionalidad del artículo 66 de la Ley 1943 de 2018 bajo el cargo de violación de la autonomía territorial y debe estarse a lo resuelto por la Corte en la decisión que resolvió la demanda contenida en el expediente D-13094 de 2019.

1.3.2. Cosa juzgada material respecto de la exequibilidad del impuesto complementario de normalización tributaria dispuesto en los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2019.

La demanda contra los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018 está sustentada en el argumento de que se trataría de una amnistía tributaria que no cumple con los requisitos para ser expedida válidamente como tal. Por su parte, la mayor parte de los intervinientes coinciden en sostener que el impuesto complementario de normalización tributaria dispuesto por la Ley 1943 es idéntico a aquel que fue consagrado por la Ley 1739 de 2014 y declarado exequible por los mismos cargos en la Sentencia C-551 de 2015,[14] al punto que existiría cosa juzgada material al respecto, por lo que solicitan a esta Corte "estarse a lo resuelto" en aquella ocasión.

Al respecto la Corte procedió a comparar los contenidos normativos de ambas disposiciones a fin de verificar si, materialmente, se trata disposiciones que establecen normas

sustancialmente idénticas. (Anexo 2).

Del paralelo realizado es posible concluir que, en efecto, existe una similitud evidente entre el contenido normativo de lo dispuesto en los artículos analizados, que puede resumirse así: 1. Se trata de un impuesto obligatorio cuyo no pago genera una sanción tributaria. 2. Tiene carácter transitorio, en el caso anterior del 2015 al 2017 y en la nueva ley exclusivamente 2019. 3. El hecho generador es el mismo (pasivos inexistentes u omisión de activos en las declaraciones de impuestos). 4. La base gravable es el valor de los activos en ambos casos. 5. La tarifa era gradual en la legislación anterior y llegaba hasta el 13% mientras que en la Ley 1943 es del 13%, con un beneficio del 50% para los activos en el extranjero que se inviertan en el país. 6. En ambas legislaciones se excluye la "comparación patrimonial ni a renta líquida gravable" por concepto de los nuevos bienes incluidos en la declaración del impuesto. Finalmente, la nueva normatividad incluye además tres disposiciones complementarias sobre los efectos del impuesto en la legalización y saneamiento de los activos, así como normas de procedimiento. Estas últimas no tienen relación con la naturaleza de la medida en tanto se trate de un impuesto obligatorio o, por el contrario y como lo sostiene el demandante, de una amnistía tributaria.

Por supuesto que entre las dos disposiciones hay diferencias en la redacción y en algunos de los elementos accidentales pero, sustancialmente, en lo que corresponde a su naturaleza tributaria, los contenidos normativos son idénticos pues se trata de la creación de un impuesto obligatorio, complementario y transitorio para la normalización tributaria sobre los activos fijos omitidos y pasivos inexistentes en declaraciones de impuestos, con el fin de legalizarlos y de esa forma sanear y ampliar la base gravable del impuesto a la renta y al patrimonio en el país.

El demandante sostiene que en realidad el impuesto de normalización tributaria implica una amnistía y como tal no cumple con los requisitos que la jurisprudencia ha exigido y en particular no está justificada. Se trata de un cargo idéntico a aquel que fue presentado en la demanda resuelta por esta Corte en la Sentencia C-551 de 2015. [15] En efecto se lee en aquella sentencia:

"3.1. Alcance del cargo.

Las demandas sub examine plantean que el impuesto complementario de normalización

tributaria, por sus sujetos pasivos, por su hecho generador, por su base gravable, por su tarifa y por las consecuencias que tiene respecto de la comparación patrimonial y de la renta líquida gravable, constituye una amnistía tributaria. Sobre esta base, argumentan que tal amnistía carece de justificación constitucional, pues no obedece a circunstancias excepcionales ni resulta razonable y proporcionada."[16]

Al respecto, al realizar el análisis constitucional de los fines que persigue esta medida, teniendo en cuenta que se trata de luchar contra la evasión tributaria y la defensa de la base gravable de los impuestos sobre la renta y el impuesto al patrimonio, está Corte determinó que se trata de fines constitucionalmente legítimos.[17]

En cuanto a la idoneidad del instrumento empleado para lograr los antedichos fines, en ambos casos se trata de modificar de manera transitoria el régimen voluntario de normalización tributaria, previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, por medio de un impuesto transitorio y obligatorio de normalización tributaria. Al respecto esta Corte ya ha sostenido que dicho instrumento no está prohibido por la Constitución, es adecuado, efectivamente conducente para los fines perseguidos y además, es necesario.[18] En efecto, tal como lo había explicado esta Corporación, la norma que obliga al contribuyente a normalizar su situación tributaria, elimina el riesgo de que el contribuyente decida no normalizarse o postergar esta posibilidad, pues al tratarse de un nuevo tributo de carácter obligatorio, al posible incumplimiento anterior de la obligación formal de suministrar de manera veraz y oportuna la información necesaria para determinar de manera correcta el monto que está obligado a tributar por los impuestos de renta y riqueza, hay que agregar el incumplimiento de una obligación sustancial, como es la que corresponde por no declarar y pagar el impuesto complementario de normalización tributaria.[19]

Para establecer si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales, es necesario considerar, que la recolección de información cierta sobre los bienes y pasivos, incide en el logro del principio de eficiencia del sistema tributario y, en consecuencia, repercute en la equidad y la progresividad del mismo, pues "el fisco conocerá en detalle y con precisión el patrimonio real de los contribuyentes y podrá determinar de manera objetiva su capacidad contributiva, al momento de fijar los elementos estructurales de los tributos".[20]

Finalmente, uno de los elementos que sirvió de sustento a la Sentencia C-551 de 2015 es que la medida dispuesta en la Ley 1739 de 2014 establecía una restricción transitoria y parcial al principio de equidad horizontal (frente a quienes declararon todos sus bienes o quienes se acogieron al Art. 239-1 del ET). La transitoriedad de la medida resultaba así de trascendental importancia para valorar la importancia de la restricción y por ende, la constitucionalidad de la medida.

En el presente caso, la restricción al principio de equidad horizontal es parcial porque tampoco extingue completamente el pago del tributo, sino que el contribuyente debe pagar el 13% del valor patrimonial del bien omitido o del pasivo inexistente declarado, suma que resulta superior a la de la norma anterior (en promedio 11.5%) de la cual esta Corte sostuvo que "no puede tenerse como simbólica o evidentemente desproporcionada" y en cualquier caso, el sujeto pasivo debe declarar y pagar los otros impuestos que correspondan luego de la normalización tributaria. Además, tiene una transitoriedad aún más precisa pues solo está destinada para el año 2019. Sin embargo, la Corte ve necesario hacer un llamado de atención sobre el hecho de que la conclusión sobre la restricción mínima al principio de equidad requiere que este tipo de medidas permanezca transitorio, lo que implica que la herramienta no sea reiterada continuamente por nuevas legislaciones porque de esa forma terminaría transformándose en una medida permanente, en cuyo caso la evaluación del nivel de afectación al principio de equidad horizontal cambia completamente, y la Corte tendría que hacer un análisis diferente al que se reitera en esta oportunidad.

En la Sentencia C-551 de 2015 esta Corte concluyó, como resultado de la ponderación de los bienes constitucionales en el análisis del impuesto de normalización tributaria creado por la Ley 1739 de 2014, que el fin perseguido era del más alto valor y de la mayor importancia, al punto que resultaba imperioso en términos constitucionales, mientras que el fin sacrificado, que también era de mucha importancia, solo se afectaba de manera temporal y parcial, y en no pocos eventos, su afectación obedecía apenas un período gravable. Luego del análisis de proporcionalidad de la medida, esta Corte concluyó que la misma no resultaba desproporcionada, puesto que cumplía con las exigencias del test estricto de proporcionalidad y el peso ponderado del bien perseguido era mayor al peso del bien sacrificado.

Según lo ha sostenido esta Corporación, "la cosa juzgada material en sentido lato o amplio,

ocurre cuando existe un pronunciamiento previo declarando la exequibilidad de la norma demandada cuyo contenido normativo es igual al actualmente atacado". Frente a este tipo de hipótesis, la jurisprudencia de esta Corporación ha señalado que el fallo anterior implica un precedente frente al cual la Corte Constitucional tiene, por un lado, la opción de estarse a lo resuelto,[21] o llegar a la misma conclusión de su fallo anterior, pero por razones adicionales o diversas. Por otro lado, la Corte tiene la posibilidad de apartarse del precedente, solo que para ello requiere de una carga argumentativa que justifique, por "razones poderosas" el apartarse de la decisión anterior, razones que la jurisprudencia ha condensado en: (i) modificación del parámetro de control, (ii) cambio en la significación material de la Constitución, y (iii) variación del contexto normativo del objeto de control.

En el caso concreto ninguna de esas tres razones fue argumentada por el accionante y, en cualquier caso, la Corte Constitucional encuentra que entre Sentencia C-551 de 2015 y el momento en que se toma la presente decisión no ha existido una modificación de la constitución ni mucho menos una variación del significado material de la Carta Política, ni del contexto normativo objeto de control, que justifique apartarse del precedente.

En estas condiciones, dado que las características esenciales del impuesto de normalización tributaria creado por la Ley 1739 de 2014 resultan idénticas a aquellas del impuesto creado por los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2019, la Corte constata que existe cosa juzgada material en sentido amplio sobre el impuesto de normalización tributaria y en consecuencia encuentra necesario, tal como lo advirtió el Ministerio Público y la mayor parte de los intervinientes, estarse a lo resuelto en la Sentencia C-551 de 2015 y, en consecuencia, declarar la exequibilidad de los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018.

2. PROBLEMA JURÍDICO Y ESQUEMA DE LA DECISIÓN

Los cargos presentados contra diversos artículos de la Ley 1943 de 2018 se dividen primeramente en un cargo de trámite y uno de fondo así:

Como cargo de trámite el demandante acusa los artículos 67 y 68 (mega inversiones), 70 y 71 (obras por impuestos), 78 (renta presuntiva), 79 (rentas exentas), 83 (descuento IVA en renta por importación, formación, construcción o adquisición de activos fijos reales productivos) y 105 (beneficio de auditorita), por omitir la valoración del impacto fiscal y la

compatibilidad con el Marco Fiscal de Mediano Plazo según lo dispone el artículo 7 de la Ley 819 de 2003.

Al respecto, en las intervenciones sobre el primer cargo, el Ministerio de Hacienda y la Universidad Externado de Colombia coinciden en señalar que la carga principal respecto de la evaluación de las incidencias fiscales en el marco de mediano plazo le corresponde al gobierno y no puede trasladarse dicha carga al legislador de forma que el supuesto incumplimiento por parte del Gobierno Nacional no afecta la exequibilidad de la norma. Por el contrario, la Procuraduría General de la Nación y la Universidad del Rosario consideraron que fue evidente que ninguna de las Gacetas del trámite legislativo ni las actas de discusión en el seno de las comisiones conjuntas contempló el impacto fiscal de los beneficios demandados, en el Marco Fiscal de Mediano Plazo. Asimismo, tampoco se encontró el concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público que acredite el impacto fiscal de los beneficios tributarios propuestos en consideración del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Por lo que concluyen que el trámite legislativo de la Ley de Financiamiento incumplió los presupuestos señalados en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003, correspondiente a una Ley Orgánica de rango cuasi-constitucional, que supedita la actividad del Legislador.

En ese sentido, complementó el representante del Ministerio Público que la no valoración del impacto fiscal impide la capacidad de determinar con precisión cuántos recursos se estima que dejará de percibir el erario como consecuencia de los beneficios fiscales concedidos en la vigencia fiscal que requiere financiación adicional para solventar ese déficit presupuestal y establecer las fuentes adicionales de ingresos adicionales

En cuanto a los cargos de fondo, el demandante plantea los siguientes:

(i) En cuanto al parágrafo 5 del artículo 24 de la Ley 1943 de 2018,[22] el accionante presenta un cargo por violación del principio de equidad (artículos 95 y 363 de la Carta Política) frente a quienes reciben sus ingresos como dependientes laborales, por cuanto tal disposición restringe el beneficio bajo criterios que no están justificados.

(ii) Respecto del artículo 33 de la Ley 1943 de 2018,[23] el accionante sostiene que atenta contra el principio de equidad (artículos 95 y 363 de la Carta Política) por cuanto impide que quienes ejercen su actividad como independientes puedan restar los costos y gastos asociados a la misma.

Sobre estos cargos, la U. del Rosario solicitó a la Corte que declarara la exequibilidad condicionada de los artículos demandados bajo el entendido de que ambos casos son aplicables a los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria. El Instituto de Derecho Tributario solicitó la exequibilidad condicionada del artículo 24 y la inexequibilidad del artículo 33; la Universidad Externado desestimó los argumentos del accionante frente al artículo 24, pero solicitó a la Corte que declare la exequibilidad del artículo 33 bajo la condición de que los costos y gastos también sean reconocidos fiscalmente a los contribuyentes que perciban ingresos derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria.

Por el contrario, la DIAN sostiene que justamente el artículo 24 tiene en cuenta las diferencias existentes entre los contribuyentes puesto que quienes contratan más de dos trabajadores ya tienen otras exenciones tributarias.

La Procuraduría General de la Nación requirió la declaratoria de exequibilidad del artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, bajo el entendido en que la depuración también se aplica a los contribuyentes del impuesto de renta en relación con las rentas de trabajo de los trabajadores independientes o por cuenta propia. Sobre el cargo formulado en contra del artículo 24 de la misma ley, solicitó la declaratoria de inexequibilidad al considerar que esa disposición es violatoria del principio de justicia y equidad tributaria.

2.1. Problema jurídico

Vista la demanda, los escritos de intervención y el concepto enviado por la representante del Ministerio Público, corresponde a la Corte Constitucional resolver varios problemas jurídicos en el presente asunto:

En primer lugar, en cuanto al trámite de la norma, esta Corte deberá verificar si (i) el legislador omitió el cumplimiento del requisito establecido por ley orgánica, por el cual debe establecer el impacto fiscal a mediano plazo de aquellas medidas que ordenen gastos o beneficios tributarios.

En segundo lugar, deberá analizar si el legislador respetó los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria al establecer disposiciones que (i) eximen del beneficio del 25% de

renta exenta a quienes contratan personal para la actividad por la que reciben sus ingresos y (ii) excluyen de la posibilidad de depurar los costos y gastos de los ingresos gravables a los independientes que perciben ingresos laborales.

2.2. Esquema de la decisión

3. LA EVALUACIÓN DEL IMPACTO FISCAL A MEDIANO PLAZO Y SU RELEVANCIA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE LEYES DE GASTO

En sentencia C-866 de 2010[24] este Tribunal estableció que tanto las leyes estatutarias como las leyes orgánicas constituyen parámetro de constitucionalidad. En lo referente a la Ley 819 de 2003 la misma tiene naturaleza orgánica y, por consiguiente, condiciona la validez de las leyes ordinarias que desarrollan los temas allí regulados, por lo que su desconocimiento tanto en el trámite como en el contenido de una ley conduciría a la violación del artículo 151 de la Constitución.

El artículo 7º de la Ley 819 de 2003 dispone lo siguiente:

"ANÁLISIS DEL IMPACTO FISCAL DE LAS NORMAS. En todo momento, el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo.

Para estos propósitos, deberá incluirse expresamente en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dicho costo.

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cualquier tiempo durante el respectivo trámite en el Congreso de la República, deberá rendir su concepto frente a la consistencia de lo dispuesto en el inciso anterior. En ningún caso este concepto podrá ir en contravía del Marco Fiscal de Mediano Plazo. Este informe será publicado en la Gaceta del Congreso.

Los proyectos de ley de iniciativa gubernamental, que planteen un gasto adicional o una reducción de ingresos, deberán contener la correspondiente fuente sustitutiva por disminución de gasto o aumentos de ingresos, lo cual deberá ser analizado y aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En las entidades territoriales, el trámite previsto en el inciso anterior será surtido ante la respectiva Secretaría de Hacienda o quien haga sus veces".

De dicha norma se derivan por lo tanto varios mandatos que deben ser acogidos en el trámite de una norma, en particular, la obligación de "incluirse expresamente en la exposición de motivos y en las ponencias de trámite respectivas los costos fiscales de la iniciativa y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dicho costo."

En la Sentencia C-490 de 2011[25], este Tribunal reiteró la regla establecida por la Sentencia C-856 de 2006[26], por la cual, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley orgánica del presupuesto solo es exigible a aquellas normas que ordenan un gasto o establecen una exención, quedando por fuera aquellas que simplemente autorizan al Gobierno para incluir un gasto.[27]

En la Sentencia C-700 de 2010 la Corte Constitucional declaró "FUNDADAS las objeciones por inconstitucionalidad formuladas por el Gobierno Nacional en relación con los artículo 2 y 3 del proyecto de ley número 136 de 2006 –Senado-, 240 de 2007 –Cámara-, "por medio del cual se dictan disposiciones en materia salarial y prestacional de los miembros de las asambleas departamentales", en relación con la objeción gubernamental formulada por ausencia de análisis del impacto fiscal exigido por el artículo 7º de la Ley 819 de 2003". [28]

En esa ocasión y como fundamento de la decisión, la Corte resumió la jurisprudencia que hasta entonces había desarrollado respecto de la aplicación del requisito de valoración del impacto fiscal a medio plazo e identificó las siguientes sub reglas que complementan la razón de su decisión:

(i) las obligaciones previstas en el artículo 7º de la Ley 819 de 2003 constituyen un parámetro de racionalidad legislativa, que cumple fines constitucionalmente relevantes como el orden de las finanzas públicas y la estabilidad macroeconómica;

(ii) el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7º de la Ley 819 de 2003 corresponde al Congreso, pero principalmente al Ministro de Hacienda y Crédito Público,

(iii) en caso de que el Ministro de Hacienda y Crédito Público no intervenga en el proceso legislativo u omita conceptuar sobre la viabilidad económica del proyecto no lo vicia de inconstitucionalidad, y

(iv) el informe presentado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público no obliga a las células legislativas a acoger su posición, sin embargo, sí genera una obligación en cabeza del Congreso de valorarlo y analizarlo. Sólo así se garantiza una debida colaboración entre las ramas del poder público y se armoniza el principio democrático con la estabilidad macroeconómica[29].

Pero, a lo largo de la jurisprudencia proferida dentro de casos en que se ha alegado el mencionado cargo, subyace ante todo el examen concreto de las normas a fin de verificar si en la exposición de motivos y en los debates de aquellas normas que ordenan gastos o beneficios tributarios, se incluyó el análisis del costo de las medidas, así como la fuente del ingreso adicional y su compatibilidad con el Marco Fiscal a Mediano Plazo.[30]

Finalmente, y dadas las discrepancias que se habían dado sobre el alcance de las obligaciones a cargo del legislador en esta materia, en la reciente Sentencia C-110 de 2019[31] la Sala Plena se inclinó por una decisión intermedia y unificó la interpretación al respecto así:

"80.3. Con el propósito de unificar la interpretación en esta materia, la Corte estima necesario precisar (i) que el Congreso tiene la responsabilidad -como lo dejó dicho la sentencia C-502 de 2007 y con fundamento en el artículo 7 de la ley 819 de 2003- de valorar las incidencias fiscales del proyecto de ley. Tal carga (ii) no exige un análisis detallado o exhaustivo del costo fiscal y las fuentes de financiamiento. Sin embargo, (iii) sí demanda una mínima consideración al respecto, de modo que sea posible establecer los referentes básicos para analizar los efectos fiscales del proyecto de ley. En todo caso (iv) la carga principal se encuentra radicada en el MHCP por sus conocimientos técnicos y por su condición de principal ejecutor del gasto público. En consecuencia, (v) el incumplimiento del Gobierno no afecta la decisión del Congreso cuando este ha cumplido su deber. A su vez (vi) si el Gobierno atiende su obligación de emitir su concepto, se radica en el Congreso el deber de estudiarlo y discutirlo –ver num. 79.3 y 90-."

De todo lo expuesto es posible concluir que, si bien la jurisprudencia de esta Corporación

ha flexibilizado las obligaciones que surgen de lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 819 de 2003, de forma que no se transforme en una barrera formal que contraríe o límite de desproporcionadamente la actividad del legislador, dicha flexibilización no puede interpretarse como una autorización para que el legislador o el Gobierno puedan eximirse de cumplir con lo dispuesto en la Ley Orgánica del Presupuesto. La Corte Constitucional no ha pretendido eliminar con su interpretación el efecto útil de una norma cuyo fin es garantizar la racionalidad fiscal de las medidas que establezcan gastos o beneficios sino por el contrario, por lo que debe estudiar que en realidad el legislador haya tomado las medidas con el conocimiento suficiente sobre su impacto fiscal, lo que además se refuerza en el marco de la discusión de una ley de financiamiento que, justamente pretende solventar una desbalance del presupuesto.

Dicho lo anterior, es posible concluir que la Corte Constitucional, en su práctica jurisprudencial, revisa el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 819 de 2003 a través de las siguientes etapas:

(i.) Verificar si la norma examinada ordena un gasto o establece un beneficio tributario, o si simplemente autoriza al Gobierno nacional a incluir un gasto, pues en este último caso no se hace exigible lo dispuesto en la Ley Orgánica de Presupuesto;

(ii.) Comprobar si efectivamente, en las exposiciones de motivos de los proyectos y en las ponencias para debate se incluyeron expresamente informes y análisis sobre los efectos fiscales de las medidas y se previó, al menos someramente, la fuente de ingreso adicional para cubrir los mencionados costos;[32]

(iii.) Establecer si el Ministerio de Hacienda rindió concepto acerca de los costos fiscales que se han estimado para cada una de las iniciativas legislativas bajo el entendido de que la no presentación del concepto no constituye un veto a la actividad del legislador;

(iv.) En caso de que el Ministerio de Hacienda haya rendido concepto, revisar que el mismo haya sido valorado y analizado en el Congreso de la República, aunque no necesariamente acogido.

(v.) Analizar la proporcionalidad de la exigencia en cuanto a la evaluación del impacto

fiscal de las medidas, tomando en consideración el objeto regulado y la naturaleza de la norma, a fin de ponderar la racionalidad fiscal que implica la evaluación de impacto, frente al ámbito de configuración que tiene el legislador según se trate de cada medida en particular.

4. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA ENTRE TRABAJADORES.

Esta Corporación en sentencia C-120 de 2018[33] estudió el principio de equidad tributaria y su trascendencia en el régimen fiscal bajo la óptica del numeral 9º del artículo 93 de la Constitución Política, con el propósito de denotar que es una obligación de las personas contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad, disposición que debe interpretarse armónicamente con el artículo 363 superior que establece la equidad, eficiencia y progresividad como principios del sistema tributario, proscribiéndose la irretroactividad de la ley tributaria.

Asimismo, en la providencia en comento se definió el contenido y alcance del principio de equidad tributaria, así como su vínculo con el principio de justicia predicable del sistema, conforme al precedente reiterado y pacífico de la jurisprudencia de la misma Corte[34], destacándose lo siguiente:

En primer lugar, se indicó que el principio de equidad tributaria establecido en el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador[35], aunque también debe ser entendido como expresión concreta del principio de igualdad[36], lo cual significa que prohíbe la imposición de obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente.

Tal principio de equidad tributaria se bifurca en dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto[37],[38].

Ahora bien, la pluricitada sentencia identificó unos determinados supuestos que, sin tener

carácter taxativo, configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria[39], tales como i) cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente[40], ii) cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello[41], iii) cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias en el caso en que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que la actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo[42] y iv) la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado.[43]

En la Sentencia C-120 de 2018, la vulneración de la equidad tributaria se conjuró al declarar la exequibilidad condicionada del inciso primero del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1° de la Ley 1819 de 2016, en el entendido que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.

En su análisis concluyó la Corte que: i) el trato igualitario para efectos de depuración de la renta liquida entre trabajadores asalariados e independientes es inequitativo y constituye una vulneración al principio de equidad tributaria en su componente vertical, puesto que ambos sujetos tienen capacidades económicas disimiles, ello en virtud de que los trabajadores independientes asumen costos, gastos y riesgos que los asalariados no están obligados a solventar; ii) la imposibilidad legal de detraer de los costos y gastos mencionados afecta el principio de equidad toda vez que obligaría al trabajador independiente a declarar y pagar el impuesto de renta, a pesar de la ausencia material de ingresos, caso en el cual la depuración de la renta líquida puede tornar el impuesto en confiscatorio, y, iii) la decisión prevista en la Sentencia C-668 de 2015, configura precedente en la materia al resolver un problema jurídico análogo en donde se analizó la incompatibilidad entre el principio de equidad tributaria y la inexistencia de un mecanismo

para la detracción, en la base líquida gravable del impuesto de renta, de los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes, siendo necesario reiterar tales reglas jurisprudenciales.

5. ANÁLISIS DE LAS NORMAS DEMANDADAS

5.3. El análisis del impacto fiscal de mediano plazo en el trámite de los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105.

Para realizar el examen de las normas demandadas por el referido cargo, la Corte seguirá los pasos enunciados en la parte considerativa de esta sentencia.

5.3.1. Verificar si la norma examinada ordena un gasto o establece un beneficio tributario, o si simplemente autoriza al Gobierno Nacional a incluir un gasto, pues en este último caso no se hace exigible lo dispuesto en la Ley Orgánica de Presupuesto;

La jurisprudencia de esta Corporación se ha encargado de definir el concepto de beneficio tributario como aquella medida por la cual se anula o aminora la carga impositiva para los sujetos pasivos, con la finalidad de estimular, incentivar o dar preferencia a determinados sujetos, actividades o mercados económicos.[44]

Bajo esa óptica se analizarán las disposiciones acusadas para determinar si, efectivamente, constituyen un beneficio tributario que requería para su trámite del análisis del impacto fiscal.

(i) Artículos 67 y 68 incentivos tributarios a las mega inversiones.

El artículo 67 de la Ley 1943 de 2019 establece el incentivo tributario a las mega inversiones. Estos beneficios consisten en que se les cobra un impuesto de renta del 27%, (6 puntos porcentuales por debajo del impuesto de renta ordinario) y si tales inversiones se hacen en infraestructura hotelera, el impuesto de renta baja al 9%, lo que claramente constituye una importante aminoración de la carga impositiva con la finalidad de promover esta clase de inversiones. Igualmente, pueden depreciar sus activos fijos en un período mínimo de dos (2) años, independientemente de la vida útil del activo. Además, se establece que no están sujetos al sistema de renta presuntiva y también que la distribución de utilidades no está sometida al impuesto de dividendos si los proyectos de mega

inversión son hechos por sociedades nacionales o mediante establecimientos comerciales permanentes. Igualmente, se prevé que estas inversiones no están sujetas al impuesto al patrimonio ni a los demás impuestos que se creen con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1943.

Se trata claramente de medidas que establecen una importante aminoración e incluso anulación de cargas tributarias con la finalidad de incentivar la inversión en obras de infraestructura y hotelería. Claramente las medidas se ajustan al concepto constitucional de beneficio tributario.

Por su parte, el artículo 68 establece y regula los contratos de estabilidad tributaria para los nuevos proyectos de Mega-Inversiones, mediante los cuales el Estado garantiza que los beneficios tributarios y demás condiciones consagrados en el artículo 235-3 del ET (tal como fue reformado por el artículo 67 de la Ley 1943 de 2019) se aplicarán por el término de duración del contrato, aún si se modifica de forma adversa el artículo 235-3 y/u otra norma de carácter tributario nacional que tenga relación directa con este.

Si bien esta disposición no crea por sí misma ningún beneficio tributario se trata de una norma secundaria que depende completamente del artículo 67, por cuanto su objeto es crear un contrato que mantenga los efectos de los beneficios establecidos por dicho artículo. Existe por lo tanto una relación inescindible entre ambas disposiciones que impide analizar al artículo 68 como si se tratara de una norma autónoma e independiente, porque no lo es. En casos como este, el análisis de una norma requiere realizar la integración de la unidad normativa para el análisis constitucional, pues como lo ha dicho esta corporación:

"(…) la Corte ha diferenciado dos planos en que resulta aceptable la integración de la unidad normativa. El primero procede en los casos en que las expresiones acusadas no configuran en sí mismas una proposición jurídica autónoma, bien porque carecen de contenido deóntico claro o requieren ser complementadas con otras para precisar su alcance. El segundo es aplicable cuando si bien lo demandado conforma una proposición normativa autónoma, tiene un vínculo inescindible con otros textos legales, de manera que si se omitiera la integración, la decisión que adopte la Corte resultaría inocua. Igual criterio es utilizado cuando dicho vínculo se predica de una norma prima facie inconstitucional." [45]

Bajo ese análisis, la Corte Constitucional concluye que los artículos 67 y 68 de la Ley 1943 de 2018 establecen unos beneficios tributarios a quienes desarrollen nuevas obras de Mega – Inversiones, y en consecuencia, el trámite de dichas disposiciones debía respetar el requisito de análisis del impacto fiscal de conformidad con el artículo 7 de la Ley 819 2003.

(ii) Artículos 70 y 71 obras por impuestos.

Al respecto, y tal como lo señala el Ministerio Público, el artículo 70 se limita a establecer la vigencia de la regulación del mecanismo de obras por impuestos establecida en el artículo 238 de la Ley 1819 de 2016. Por su parte, el artículo 71 regula la celebración de convenios para la ejecución de proyectos de inversión en obras en las zonas más afectadas por el conflicto armado a cambio de títulos negociables para el pago del impuesto de renta.

En ese sentido, lo dispuesto en los artículos 70 y 71 de la ley impugnada no constituye técnicamente un beneficio tributario que pueda significar un costo fiscal concreto y predecible, sino que se trata de establecer la vigencia y la forma de celebrar convenios en el sistema de obras por impuestos, que no es otra cosa que una forma diferente de pagar la renta.

Así se presentó en la exposición de motivos de la ley en donde se explica que “las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que en el año o período gravable inmediatamente anterior hayan obtenido ingresos brutos iguales o superiores a treinta y tres mil seiscientos diez (33.61 O) UVT, podrán celebrar convenios con las entidades públicas del nivel nacional, por los que recibirán a cambio títulos negociables para el pago del impuesto sobre la renta”.

Por lo tanto, en consonancia con la jurisprudencia al respecto, la Corte Constitucional considera que la motivación y discusión de los artículos 70 y 71 no requerían de un análisis sobre su compatibilidad con el Marco Fiscal de Mediano Plazo, por no constituir un beneficio tributario ni implicar una orden de gasto directa.

(iii) Artículos 78, 79 y 83 eliminaciones de la renta presuntiva, exenciones y descuentos tributarios.

Respecto de los siguientes artículos, la Corte encuentra que no caben dudas sobre su naturaleza de beneficios tributarios. El artículo 78 contiene el beneficio tributario consistente en la eliminación inmediata de la renta presuntiva para los contribuyentes que estén inscritos bajo el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), y la eliminación progresiva de esa renta para los demás contribuyentes para efectos de su contabilización en el impuesto de renta, del 3.5% del patrimonio líquido del contribuyente para el año gravable 2018 a 0% a partir del año gravable 2021.[46]

Según la exposición de motivos, esta medida fue diseñada particularmente para favorecer a los nuevos emprendimientos y a las firmas jóvenes con el fin de evitar los altos costos de la formalización de las personas jurídicas,[47] asumiendo que ello implica una reducción de la carga tributaria empresarial.

El artículo 79 establece el beneficio tributario consistente en la exención de ciertas rentas para la declaración y pago del impuesto de renta, para una serie de actividades y en cumplimiento de ciertos requisitos. En particular, según lo establece la norma se trata de incentivos tributarios para: (i) las empresas de economía naranja[48]; (ii) el desarrollo del campo colombiano[49]; (iii) la venta de energía eléctrica generada con fuentes alternativas[50]; (iv) las rentas asociadas a la vivienda de interés social y la vivienda de interés prioritario; (v) el aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales[51]; (vi) la prestación del servicio de transporte fluvial[52]; (vii) las rentas de que tratan los artículos 4o del Decreto 841 de 1998 y 135 de la Ley 100 de 1993; (viii) el incentivo tributario a las creaciones literarias de la economía naranja[53]; y (ix) los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las entidades administradoras de fondos de pensiones y cesantías de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 100 de 1993.

El artículo 83 de la misma ley contempla que quienes son responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo “lo pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos productivos, incluyendo el asociado a los servicios necesarios para ponerlos en condiciones de utilización”.[54]

No cabe duda de que se trata de un beneficio que reduce notablemente la carga tributaria del impuesto de renta para unos sujetos determinados con el fin de incentivar la compra de activos fijos productivos.

En conclusión, estas medidas están dirigidas a generar disminuciones en la actual carga impositiva de los contribuyentes beneficiados con la finalidad de incentivar ciertos mercados y actividades. Por lo tanto, la Corte Constitucional considera que los artículos 78, 79, 83 de la Ley 1943 de 2018 requerían ser analizados para determinar su compatibilidad con el Marco Fiscal de Mediano Plazo.

(iv) Artículo 105 beneficio de auditoría.

El Artículo 105 de la Ley 1943 de 2018 establece para los periodos gravables 2019 y 2020, el beneficio tributario de prescripción de la práctica de auditoría sobre las liquidaciones privadas que incrementen el impuesto de renta en mínimo el 20% en relación con el año gravable anterior.

Al respecto la Corte no encuentra que la norma pueda ser considerada, por sí misma, como una medida dirigida a anular o aminorar la carga impositiva para unos sujetos pasivos determinados. Si bien, es posible que indirectamente la aplicación de la medida pudiese redundar en que algunas liquidaciones privadas mal realizadas queden en firme, la anulación o reducción de la carga tributaria solo resulta directa y tangencialmente relacionada con la disposición analizada.

Hay una notable diferencia entre las disposiciones que ordenan beneficios tributarios de eximir ciertas rentas, disminuir la tarifa de un impuesto o permitir la depuración de gastos para la determinación de la base gravable, con disposiciones como la aquí analizada, que no tienen una relación directa con la disminución carga tributaria a cargo del sujeto pasivo, sino que regulan otras contingencias relacionadas con la actividad del recaudo tributario. Por lo tanto, la medida dispuesta en el artículo 105 no constituye un beneficio tributario directo y por lo tanto no requería ser objeto de análisis a la luz del Marco Fiscal de Mediano Plazo.

En conclusión, del análisis anterior, la Corte Constitucional ha verificado que las medidas dispuestas por los artículos 67, 68, 78, 79 y 83 establecen beneficios tributarios a la luz de la jurisprudencia constitucional y en consecuencia el artículo 7 de la Ley 819 de 2003 exige expresamente este análisis para este tipo de proyectos, dado que se requiere los beneficios sean compatibles con el Marco Fiscal de Mediano Plazo.[55]

Además, esta Corte coincide con lo que sostuvo el Ministerio Público en su intervención al considerar que el análisis del impacto fiscal de los artículos 67, 68, 78, 79 y 83 de la Ley 1943 de 2018 era necesario porque dicha ley fue expedida con fundamento en el artículo 151 superior, y la finalidad de este tipo de leyes es financiar el presupuesto de ingresos de la respectiva vigencia fiscal en relación con el faltante de recursos para cubrir la totalidad del presupuesto de gastos. Así, si la obligación de analizar el impacto y compatibilidad de las medidas con el Marco Fiscal de Mediano Plazo es importante en cualquier medida que establezca un beneficio tributario, dicha obligación cobra mayor relevancia en una ley de financiamiento y se transforma en "imprescindible, pues se requiere determinar cuántos recursos se estima que dejará de percibir el erario como consecuencia de los beneficios fiscales concedidos en la vigencia fiscal que, justamente, requiere la financiación adicional para solventar el déficit presupuestal".[56]

5.3.2. Comprobar si en las exposiciones de motivos de los proyectos y las ponencias para debate se incluyeron expresamente los costos fiscales de los mismos y se previó la fuente de ingreso adicional para cubrir los mencionados costos; la compatibilidad y tecnicidad de este análisis es una responsabilidad que recae, principalmente en el Gobierno y específicamente en el Ministerio de Hacienda que es el órgano especializado en esta temática;

El artículo 7 de la Ley 819 de 2003 contempla un mandato para el Legislador, consistente en que las leyes que ordenen gastos u otorguen beneficios tributarios deben ceñirse a las estimaciones y proyecciones definidas en el Marco Fiscal de Mediano Plazo. Además, respecto de las leyes que provengan de iniciativa gubernamental, y tal como lo explicó esta Corte en la sentencia CC-110 del 13 de marzo de 2019, se establece en el cuarto inciso del artículo 7 de la Ley 819 de 2003 una obligación, "[…] a cargo del Gobierno: establecer en aquellos proyectos de ley cuya iniciativa le corresponda y que impliquen un gasto adicional o una reducción de ingresos, la correspondiente fuente sustitutiva por disminución de gasto o aumentos de ingresos, según análisis y aprobación del Ministerio de Hacienda Y Crédito Público".[57]

Para satisfacer dicho presupuesto, la exposición de motivos y las ponencias respectivas deben indicar expresamente los costos fiscales de las iniciativas legislativas, y la fuente de ingreso adicional generada para el financiamiento de dicho costo.

De conformidad con el análisis propuesto, esta Corte inicia su examen por la exposición de motivos del proyecto de ley, publicado en la Gaceta del Congreso número 933 del 31 de octubre de 2018 que contiene el Proyecto de Ley 240 de 2018 Cámara. En dicha exposición de motivos, aparecen seis (6) referencias sobre el Marco Fiscal de Mediano Plazo, en relación con el IPC proyectado,[58] la estimación de los recursos para el plan marco de implementación del acuerdo de paz[59] así como sus potenciales beneficios,[60] y en particular respecto de las proyecciones de ingresos,[61] variación del precio[62] y sensibilidad del presupuesto nacional relacionada con el petróleo.[63]

Ahora bien, en la exposición de motivos del Proyecto de Ley 240 de 2018 -Cámara, el gobierno se concentra en explicar la necesidad de recaudar recursos por cuanto existiría un faltante de catorce billones de pesos para continuar con los programas sociales y económicos del país.[64] Al respecto señala que "En ausencia de los recursos adicionales provenientes del recaudo obtenido a partir de la Ley de Financiamiento, el país se enfrentaría ante la difícil decisión de elegir entre recortar el gasto público o incumplir con las metas de déficit que impone la Regla Fiscal."[65]

Un capítulo entero de la exposición de motivos se dedica a explicar el "Contexto de la Ley de Financiamiento: la necesidad de incrementar el recaudo para financiar el gasto social e incrementar el crecimiento económico".[66] De esa manera, los beneficios tributarios analizados en esta sentencia son presentados en la exposición de motivos como medidas para impulsar la economía o impulsar la formalización empresarial[67].

Respecto del análisis del impacto fiscal, la exposición de motivos hace un planteamiento sobre el análisis general de los impactos de las medidas de la Ley, no analizadas de forma aislada y particular, sino vistas en el contexto de todo el conjunto normativo, así:

"Con la finalidad de cuantificar el impacto macroeconómico del conjunto de medidas que se están poniendo a consideración del Congreso, la Dirección General de Política Macroeconómica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público diseñó un modelo dinámico de equilibrio general. A diferencia de los análisis de mercados parciales, esta herramienta permite estudiar desde una perspectiva integral las dinámicas económicas al capturar la inter (e intra) dependencia de las variables y decisiones de los agentes que componen la economía. Los resultados del modelo indican que los cambios tributarios que se proponen

tendrían un efecto positivo y significativo sobre el crecimiento económico del país.

Características del modelo: El modelo matemático simula las principales características de una economía como la colombiana a partir de un sistema de ecuaciones que se solucionan simultáneamente. Los elementos que caracterizan el modelo son “estándar”, en el sentido que se analiza una economía pequeña y abierta, en la cual interactúan hogares, firmas, gobierno y resto del mundo. Las tasas efectivas de tributación son calibradas para simular el recaudo observado (como porcentaje del PIB) por tipo de impuesto para Colombia. Además del gasto público, el gobierno sigue una regla fiscal en función del balance estructural. Para estimar los efectos de la ley de financiamiento, se calculan las ganancias o pérdidas de recaudo y se aplican esas variaciones sobre la tarifa efectiva de los agentes económicos. El principal canal de transmisión de la política se da a partir del cambio en las decisiones de consumo e inversión que resultan a partir de las modificaciones a los impuestos en el modelo.

Resultados: El modelo estima un crecimiento adicional promedio de 0,37 puntos porcentuales (pp) para el periodo 2019- 2022. Particularmente, para el 2019 se estima un crecimiento adicional de 0,42pp (Gráfico 23). Este resultado es consecuencia del incentivo tributario que tendrían las empresas debido a la reducción de su carga impositiva.

(…)

El aumento en la inversión incentiva la creación de empleo por parte de las firmas debido a que la productividad del trabajador aumenta. Esto se transmite a los salarios y este efecto contrarresta el impacto del aumento de la carga tributaria sobre la renta de las personas naturales. Por otro lado, los 0,42% 0,40% 0,36% 0,29% 2019 2020 2021 2022 87 efectos del aumento de la base gravable del IVA sobre la demanda interna se ven igualmente contrarrestados por el repunte de la inversión privada. La mayor demanda interna genera un aumento de las importaciones de bienes de consumo y de capital, que a su vez se traduce en mayor crecimiento económico y mayor recaudo tributario. En términos generales, el impacto positivo de la ley de financiamiento sobre el crecimiento económico es consecuencia del aumento de la productividad, que se traduce en mayor inversión y empleo.”

Además, hay algunas anotaciones puntuales sobre las medidas demandadas. Así:

Sobre el incentivo tributario reconocido a las mega inversiones dispuesto en los artículos 67 y 68, en la exposición de motivos el Ministerio de Hacienda señaló que constituía una medida “para la reactivación económica” y que en ese sentido no constituye un gasto o disminución de ingresos, sino más bien en una fuente adicional “para que se desarrollen mega inversiones [en] obras de infraestructura en las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC), e inversiones en sectores de la economía naranja y para el desarrollo del campo colombiano.”

Sobre la eliminación de la renta presuntiva contenida en el artículo 78 de la Ley 1943 de 2018 se menciona: “De esta manera, se observa cómo la reducción en la carga tributaria empresarial, el fortalecimiento administrativo de la DIAN y la mayor fiscalización tendrá un efecto positivo sobre la formalidad empresarial y tendrá como consecuencia una reducción de la evasión.” Por su parte, el ministro de Hacienda manifestó en la exposición de motivos que su eliminación gradual “representa un alivio importante para los emprendimientos, al reducir la carga tributaria excesiva que enfrentaban y que imponía costos significativos sobre su formalización. De esta manera, este proyecto de ley no solo reduce los costos que implica la formalidad para todas las firmas, sino particularmente para las nuevas”.

En cuanto a sus costos, tal como lo manifestó la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda en su intervención, durante el debate de las comisiones económicas conjuntas del 3 de diciembre de 2018 se afirmó que los beneficios tributarios para una empresa promedio “que venda alrededor de catorce mil millones al año va a encontrar una reducción del 67% al 55.4%”, lo que se compensa, porque este sistema constituye “una invitación a la inversión, a la expansión económica en Colombia; pero además a los emprendedores en los sectores de economía naranja, de creatividad esos sectores que utilizan la cultura, que se aprovecha la cultura para generar bienestar en Colombia.”[68]

Respecto de las rentas exentas establecidas en el artículo 79, en la exposición de motivos el Ministerio de Hacienda explicó que en realidad se trataba de la modificación de ciertas exenciones, para eliminar beneficios existentes que hacían más ineficiente el recaudo. El gobierno explicó que la eliminación de exenciones era constitucionalmente legítima, porque no había sobre ellas derechos adquiridos, y, en la ponencia para primer debate en las comisiones conjuntas de Senado y Cámara se afirmó que la eliminación de rentas exentas,

junto con otras medidas, se destinaba a generar “un recaudo adicional cercano a los $2.9 billones”.[69]

Puntualmente, sobre el descuento del IVA de los activos fijos, contenido en el artículo 83, se sostiene: “En particular, el hecho de que en la ley de Financiamiento se propone permitir el descuento sobre el impuesto de renta del IVA pagado en bienes de capital, se estimulará la inversión en maquinaria y equipo, lo cual tendrá efectos particularmente positivos y significativos sobre el crecimiento potencial, y por lo tanto sobre el recaudo.”[70]

Ahora bien, durante los debates que se surtieron en el Congreso de la República, de la lectura detallada de las Gacetas de la Cámara de Representantes números. 1139; 1047; 1060; 1143; 1155; 1146 de 2019, y las Gacetas del Senado 1048; 1061; 1137; 1138, 1148 de 2019, la Corte Constitucional pudo establecer que en ninguna de ellas se registra que se hayan entregado un análisis concreto o se hubiesen realizado discusiones que versen específicamente sobre los impactos fiscales de los beneficios tributarios establecidos en los artículos 67, 68, 78, 79 y 83 previstos por el Proyecto respecto de su compatibilidad con el Marco Fiscal de Mediano Plazo. Por el contrario, en dichas gacetas consta que varias intervenciones parlamentarias advirtieron sobre que el gobierno no había brindado información sobre los costos fiscales de las medidas y reiteraron la necesidad de analizar el impacto fiscal en relación con las normas que confirieron beneficios tributarios.[71]

La exequibilidad de los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018 frente al cargo por violación del artículo 7 de la Ley 819 de 2003, por cuanto la información global sobre el impacto fiscal la reforma resulta adecuada y suficiente como herramienta de racionalidad fiscal.

De los elementos fácticos y jurídicos analizados esta Corte puede concluir que, en la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 1943 de 2018, aunque el Gobierno no hizo referencia concreta al impacto fiscal de cada una de las medidas establecidas en los artículos 67, 68, 78, 79 y 83 de dicha ley, en cambio incluyó un análisis global y sistemático sobre el impacto tributario de toda la reforma, entendiendo que no se trata de beneficios aislados sino de eslabones en un sistema de medidas fuertemente interrelacionadas, cuyo impacto tributario real depende justamente de todo el sistema, y que solo su evaluación global puede terminar dando un resultado válido en

cuanto a sus efectos en el recaudo tributario y en el crecimiento económico.

En ese sentido, puesto que la Ley 1943 de 2018 es un sistema integral de reformas, es claro que la exigencia de evaluar el impacto fiscal de las medidas que ordenen gastos y establecer sus fuentes de su financiamiento, tiene una connotación diferente, en particular porque en la misma ley se establecen normas que incrementan el recaudo tributario. En esos casos, no es el examen de las normas aisladas lo procedente, pues su impacto no puede evaluarse a la luz de los ingresos calculados con las reglas anteriores, sino que se necesita un informe realizado con base en el balance global de la reforma, a fin de verificar si el resultado resulta positivo o negativo.

Por eso, lo que resulta técnicamente relevante, es que en esos casos el Ministerio de Hacienda presente un informe sobre el impacto global de todas las medidas, teniendo en cuenta sus interrelaciones y balanceos, a fin de que el Legislador pueda evaluar la conveniencia fiscal de la reforma y de cada una de las medidas, en el marco del sistema tributario en que se insertan.

Bajo esas consideraciones, la Corte Constitucional considera que la información suministrada por el Ministerio de Hacienda y crédito público en la exposición de motivos del proyecto, en la cual expuso el análisis sobre el efecto esperado de las medidas dentro del sistema normativo de la reforma, y calculó sus costos y beneficios desde una perspectiva global, resulta suficiente para cumplir con la obligación establecida en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003, esto es, para dotar al legislador de la información respecto de los efectos tributarios de las medidas como un parámetro de racionalidad fiscal dentro de la actividad legislativa.

Por tales razones, la Corte Constitucional declarará la exequibilidad de los artículos 68, 69, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018 respecto del cargo por vicios de trámite, por desconocimiento de la regla dispuesta en el artículo 7° de la Ley 819 de 2003.

5.4. Cargos de fondo.

5.2.1. Análisis del artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 frente al cargo de vulneración del principio de equidad tributaria.

El accionante presenta una impugnación de dos disposiciones de la Ley 1943 de 2018 que establecen reglas de depuración de los ingresos de las personas naturales a fin de establecer la base gravable para el impuesto a la renta. El accionante acusa las normas de atentar contra el derecho a la equidad tributaria por cuanto el artículo 33 excluye a quienes reciben honorarios equiparados a ingresos laborales de la posibilidad de descontar los gastos y costos en que incurrieron para la actividad causante del ingreso y, además, por cuanto el parágrafo 5 del artículo 24 establece una renta exenta del 25% de los ingresos por rentas laborales, pero expresamente excluye a los trabajadores independientes que contratan a dos o más personas por 90 días o más.

Al respecto, siguiendo el orden en que fueron presentadas las acusaciones, la Corte resolverá en primera medida la acusación contra el artículo 33, para luego proceder a analizar la cuestión relativa al parágrafo del artículo 24, ambos de la Ley 1943 de 2018.

El artículo 33 modifica el artículo 336 del Estatuto Tributario, que fija los criterios para establecer la renta líquida de la cédula general. El numeral 4 de la disposición establece:

"4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas."

Debe recordarse que los ingresos de la cedula general tal como fue reformada por la Ley 1943 de 2018, incluyen las (1) rentas de trabajo, (2) capital y (3) no laborales. En cuanto a las primeras, la definición se encuentra en el artículo 103 del Estatuto Tributario: "Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales."

A su vez, es necesario precisar que desde la clasificación cedular establecida en la Ley 1819 de 2016, y tal como esta Corte lo explicó en la Sentencia C-120 de 2018, la contratación de dos o más trabajadores por 90 días o más es el criterio para diferenciar las rentas de las personas naturales independientes, entre rentas de trabajo y rentas no laborales, para efectos de la depuración para la base gravable del impuesto de renta.[72] En efecto, en

consonancia con la sistematicidad de la norma y con el desarrollo reglamentario sostuvo esta Corte en aquella oportunidad:

“21.6. Pertenecen a la cédula de rentas no laborales todos aquellos ingresos que no se clasifiquen expresamente en las demás cédulas. Dentro de esta cédula hacen parte los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen, por al menos 90 días continuos o discontinuos, dos o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad respectiva. En ese evento, ningún ingreso por honorarios podrá incluirse en la cédula de rentas de trabajo”[73].

En consecuencia, las personas naturales trabajadoras independientes, que no contratan a 2 o más personas por un término igual o superior a 90 días no puedan restar los costos y gastos asociados su actividad, pues el numeral 4 no hace alusión a las rentas laborales. Tal como lo menciona el Instituto Colombiano de Derecho Tributario en su intervención “las personas que ejercen profesiones liberales y ganan honorarios, quienes desarrollan actividades de intermediación comercial y perciben comisiones y los trabajadores independientes que perciben compensaciones por servicios personales como los artesanos y mecánicos, son contribuyentes de la cédula laboral” y por lo tanto no pueden descontar los costos y gastos en que incurran para el desarrollo de las actividades de las cuales reciben sus ingresos.

Al respecto es necesario señalar, que como lo manifestaron la gran mayoría de los intervinientes y el jefe del Ministerio Público, existe una serie de pronunciamientos de la Corte Constitucional que al adelantar el análisis de constitucionalidad de este supuesto, concluyeron que el legislador transgrede el principio de equidad en su dimensión vertical y desconoce la capacidad de pago de los trabajadores cuyos pagos o abonos en cuenta se ve reducida por los costos y gastos en los que incurren en el ejercicio, por interés y riesgo propio, de su actividad profesional, de la cual, a su vez, derivan sus ingresos.

En efecto, esta es la tercera ocasión en que el legislador pretende establecer una medida que restringa la posibilidad de excluir los costos y gastos de la actividad para efectos de la depuración de la base gravable del impuesto de renta de los trabajadores independientes.

La primera ocasión se dio con el Parágrafo 4°. del artículo 226 del Estatuto tributario.[74]

En dicha disposición se establecía que “las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos a cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario (…) no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante”.

La expresión subrayada fue declarada inexequible por la Corte Constitucional en Sentencia C-668 de 2015[75], decisión que constituye precedente para la solución del presente asunto. En dicha ocasión, esta Corte concluyó que existía una vulneración del derecho a la equidad en su dimensión vertical por cuanto:

“la medida legislativa desconoce la capacidad de pago de los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria, la cual se ve reducida por los gastos y costos en los que incurren en el ejercicio, por cuenta y riesgo propio, de su actividad profesional, de la que, a su vez, derivan sus ingresos. (…) Ese desconocimiento genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica: (i) empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria y (ii) empleados asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.”[76]

Posteriormente, con el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, el legislador derogó el parágrafo del artículo 226 tal como había quedado después de la Sentencia C-688 de 2015 y que permitía la detracción de los gastos y costos para los independientes, y modificó con el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016 el artículo 336 del Estatuto Tributario, para establecer lo siguiente: “Renta líquida cedular de las rentas de trabajo. Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.”

En la Sentencia C-120 de 2018, al estudiar la exequibilidad de la nueva norma bajo el argumento de una omisión legislativa relativa, esta Corte reiteró la regla con las siguientes palabras:

“(el) problema jurídico que debe resolver la Sala es si la ausencia de una norma legal que permita detraer los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes, para efectos de la definición de la renta líquida gravable, vulnera el principio de equidad tributaria.

Con base en el precedente recapitulado en este fallo sobre el principio mencionado, así como la regla particular contenida en la sentencia C-668 de 2015, la Corte concluye afirmativamente dicho interrogante. A pesar que el Legislador tiene un amplio margen de configuración en materia fiscal, el principio de equidad tributaria exige que la distribución de cargas tributarias consulte la capacidad económica del contribuyente, en especial si se trata de impuestos directos como la renta, en donde el elemento central para la definición del tributo es dicha capacidad, en tanto el nivel de ingresos y la composición del patrimonio son los factores que determinan la responsabilidad fiscal.” [77]

En aquella ocasión, la Corte Constitucional no se enfrentaba a una expresión contraria a la Carta Política sino a una redacción que excluía para los ingresos laborales obtenidos por independientes la posibilidad de restar del ingreso liquido cedular los gastos y costos de la actividad, por lo que la decisión fue declarar exequible la norma condicionándola para que incluyera a este grupo.

Por tercera vez, en esta ocasión, con el numeral 4 del artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 el legislador intenta restringir la depuración de los costos y gastos generados con ocasión de la actividad de los trabajadores independientes para establecer la base gravable del impuesto a la renta. De este modo, al establecer que solo se pueden depurar los costos y gastos de las rentas no labores y de capital, se excluye en consecuencia la posibilidad de tal depuración frente a las rentas laborales, aunque en ellas estén incluidos los ingresos obtenidos por trabajadores que no tienen una relación laboral y legal o reglamentaria.

De lo aquí analizado se concluye que esta Corte Constitucional ha sido clara, pacífica y reiterada al establecer la regla por la cual, la norma legal que excluya o incluso que omita la posibilidad de descartar los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes, para efectos de la definición de la renta líquida gravable, vulnera el principio de equidad tributaria. No se hace por lo tanto necesario realizar un nuevo juicio de igualdad pues claramente, está Corte ha considerado que un trato tributario diferenciado

entre trabajadores dependientes e independientes en materia de depuración de gastos para establecer la base gravable resulta contrario a la Carta Política.

Por su parte, la DIAN y la Presidencia de la República consideran en sus intervenciones que en realidad esta regla afecta a aquellos trabajadores independientes que no contratan a más de 2 personas por un término superior a 90 días, frente a quienes se justifica dicha exclusión por cuanto son objeto de la exención del 25% establecida en el artículo 206 numeral 10. Se equiparan así a los empleados laborales, y por lo tanto, no resultaría equitativo frente a estos últimos que además puedan hacer la detracción de los costos y gastos a que se refiere el artículo acusado.

Al respecto, es necesario recordar que este mismo argumento fue presentado en el proceso resuelto por la sentencia C-668 de 2015, y en aquella ocasión la Corte desechó el argumento de la siguiente forma:

"5. Ahora bien, en relación con los argumentos que plantean algunos intervinientes sobre la extensión del beneficio de la renta de trabajo exenta correspondiente al 25% de los pagos laborales (artículo 206.10 E.T.), la Corte advierte que ese tema no se corresponde con la controversia que planteó el cargo admitido y que, en todo caso, dicha extensión no conjura la inequidad entre los grupos de sujetos que hacen parte de la categoría de empleados."[78]

En efecto, el 25% de la renta exenta tiene el objeto de proteger el mínimo vital de los trabajadores, y recae sobre los ingresos que efectivamente recibe el trabajador por sus labores. La depuración de costos y gastos en cambio, está destinada justamente a establecer el ingreso real que recibe el trabajador independiente, a partir del cual, en similitud de condiciones, puede operar la exención prevista sin que se vea afectado de ninguna forma el principio de equidad en materia tributaria.

Dicho lo anterior, la Corte Constitucional reitera el precedente de las Sentencias C-668 de 2015 y C-120 de 2018 respecto de que no es constitucionalmente admisible impedir la depuración de gastos y costos en que incurran los trabajadores independientes para obtener sus ingresos a fin de establecer la base gravable del impuesto a la renta, por cuanto, implica una inequidad tributaria vertical respecto de los trabajadores dependientes que no deben incurrir en dichos gastos, y por otra parte, una vulneración del principio de

progresividad tributaria por cuanto la medida desatiende la capacidad económica de los contribuyentes.

La redacción del numeral 4° del artículo 33 reproduce, con diferente redacción, el mismo defecto corregido por la Sentencia C-120 de 2018, por lo que en esta oportunidad la Corte Constitucional utilizará la misma fórmula que en aquella ocasión, y en consecuencia declarará la exequibilidad condicionada del artículo 33 de la Ley 1943 de 2018 en el entendido de que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.[79]

5.2.2. Análisis del artículo 24 de la Ley 1943 de 2018 por supuesta vulneración del principio de equidad tributaria.

"10.- El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral."

Por su parte, durante el trámite de la Ley 1943 en el Congreso de la República, en la justificación al pliego modificaciones incluidas al articulado del proyecto de ley, con ocasión de la ponencia para primer debate en comisiones terceras y cuartas conjuntas, se precisó:

"De igual forma se adiciona un parágrafo 4 con el fin de establecer que la renta exenta del 25% prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto tributario, también le resulta aplicable a los honorarios que reciben las personas naturales cuando contraten o vinculen menos de dos personas asociadas a la actividad durante un periodo inferior a 90 días continuos o discontinuos. Lo anterior con la finalidad de que quienes reciban honorarios por prestación de servicios, continúen con el beneficio del 25% de renta exenta, reincorporando lo establecido en el artículo 340 del Estatuto Tributario, que se derogaba con proyecto de ley".[80]

Así, el artículo 24 demandado, en su Parágrafo 5o. establece que “la exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con los honorarios percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por un término inferior a noventa (90) días continuos o discontinuos menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a la actividad.”

El demandante acusa la disposición de atentar contra el principio de equidad tributaria por cuanto, a diferencia de los trabajadores dependientes, las personas naturales que obtengan sus ingresos como trabajadores independientes o similares no podrán ser beneficiarios de la renta exenta del numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, únicamente por no tener las condiciones suficientes para realizar el gasto solicitado por la norma demanda, sin tener en consideración su capacidad económica y sin que exista una justificación clara para sustentar dichas condiciones.

Ni en la exposición de motivos, ni en los debates legislativos se puede encontrar una justificación a este condicionamiento, sin embargo, algunos intervinientes explican que el criterio, además de hacer parte del ámbito de configuración del legislador en materia tributaria, es producto de una aplicación del principio de progresividad tributaria pues una persona que contrata o vincula a más de 2 personas o con una permanencia de más de 90 días se estaría equiparando más a una actividad empresarial o comercial que a un trabajador dependiente, por lo que no se trataría de dos sujetos en las mismas condiciones.

El artículo 103 del Estatuto Tributario considera como rentas exclusivas de trabajo, tanto aquellas obtenidas como resultado de un contrato de trabajo, como los honorarios y, “en general, las compensaciones por servicios personales” sin hacer ninguna diferenciación.

Al respecto, la legislación ha ido variando la clasificación de las personas naturales según el origen de sus ingresos. En el Estatuto Tributario, inicialmente el artículo 329 separaba la categoría de empleado y de trabajador por cuenta propia, e incluía en el primer ítem a “Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje

igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.”

Por otra parte, el artículo 18 de la Ley 1819 de 2016, al reformar el artículo 380 del Estatuto Tributario, ya había aplicado este criterio diferenciador. En efecto dicho artículo señala:

“ARTÍCULO 388. DEPURACIÓN DE LA BASE DEL CÁLCULO DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE. Para obtener la base de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo efectuados a las personas naturales, se podrán detraer los siguientes factores:

La exención prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario procede también para los pagos o abonos en cuenta por concepto de ingresos por honorarios y por compensación por servicios personales obtenidos por las personas que informen que no han contratado o vinculado dos (2) o más trabajadores asociados a la actividad”.

En el ámbito reglamentario el Decreto 1625 de 2016 “por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario” establece, a partir de la modificación realizada por el artículo 6 del Decreto 2250 de 2017, las definiciones de las distintas cédulas tributarias y de los conceptos del artículo 103 del ET. En los artículos 1.2.1.20.2. y 1.2.20.3. el decreto utiliza el mismo criterio, más la contratación por más de 90 días, para clasificar los ingresos de personas naturales independientes así obtenidos como rentas no laborales, y excluirlos del concepto de “compensación por servicios personales”.

En ese contexto[81], al analizar el sistema cedular creado por la Ley 1819 de 2016 esta Corte, en la Sentencia C-120 de 2018 explicó cómo la contratación de dos o más trabajadores por más de 90 días era el criterio para diferenciar el tipo de ingreso de los independientes entre rentas laborales y rentas no laborales. Dijo la Corte en aquella ocasión:

“21.4. La cédula de rentas de trabajo está integrada por los ingresos señalados en el artículo 103 del Estatuto Tributario, esto es, los obtenidos “por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

(…)

21.6. Pertenecen a la cédula de rentas no laborales todos aquellos ingresos que no se clasifiquen expresamente en las demás cédulas. Dentro de esta cédula hacen parte los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen, por al menos 90 días continuos o discontinuos, dos o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad respectiva. En ese evento, ningún ingreso por honorarios podrá incluirse en la cédula de rentas de trabajo.

2. De las reglas analizadas la Corte concluye que el sistema cedular separa por completo la forma de depuración, a partir del tipo de ingreso, razón por la cual es dicho aspecto, y no la condición del contribuyente, la que opera como variable de definición de las reglas aplicables para dicha depuración.

Tratándose de los ingresos que perciben los trabajadores independientes, concurren dos hipótesis normativas diferentes. En primer lugar, cuando la persona trabaja por cuenta propia, los honorarios que perciben ingresan a la cédula de rentas laborales y la depuración de tales ingresos se realiza conforme a las reglas predicables de esa cédula. Dichas reglas no contemplan la posibilidad de deducir los costos y gastos, aunque también refieren a lo previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual dispone que la renta líquida se determinará a partir de la resta de, entre otros factores, los costos realizados imputables a los ingresos netos. Esto sin que haga referencia específica a los gastos.

En segundo lugar, si se trata de un trabajador independiente que ha contratado personal en las condiciones mencionadas en el fundamento 21.6, los ingresos harán parte de la cédula de ingresos no laborales, en la cual sí existe norma expresa que permite detraer los costos y gastos en que incurre el contribuyente."

Ahora bien, actualmente, con las modificaciones efectuadas por el artículo 29 de la Ley 1943 de 2018, el anterior criterio diferenciador sobre la obtención de honorarios por parte de las personas naturales dejó de ser determinante para la clasificación de los ingresos en el ámbito cedular del impuesto sobre la renta y complementarios, pues actualmente todos los honorarios hacen parte de la misma cédula general: "a) Rentas de trabajo, de capital y no laborales". Por lo tanto, el criterio establecido en la norma demandada afecta exclusivamente la exención del 25%, al admitir su depuración solo respecto de los

honorarios percibidos por las personas naturales que desarrollen su actividad por cuenta propia, esto es, sin incurrir en contratación de personal.

Vale la pena recordar que resulta constitucionalmente válido que esta garantía se aplique solo a las rentas laborales, por la naturaleza del salario y de la relación laboral. Al respecto es claro que la exención tributaria de una parte de los ingresos laborales protege el mínimo vital de los trabajadores, esto es, de quienes obtienen su sustento de la labor personal que realizan. Por ello esta Corte ha sostenido que: "las rentas provenientes del trabajo personal, en todos los regímenes de derecho comparado, gozan de un tratamiento diferencial en cuanto al desgravamen de una parte de los ingresos".[82]

Dicho esto, es claro que la diferencia de trato por parte de la norma demandada parte de la consideración de que los ingresos de uno y otro grupo tienen una naturaleza diferente, de tal manera que el criterio de diferenciación es la contratación de personal para la realización del servicio. Le corresponde entonces a esta Corte determinar si en efecto, el supuesto trato diferenciado por la naturaleza de sus ingresos se está dando entre sujetos sustancialmente iguales, o si, por el contrario, se trata de sujetos distintos en aquello que resulta más relevantes respecto a la materia sobre la cual versa el trato legal.

Al respecto, como se ha visto, el artículo demandado replica un criterio que ya ha sido tenido en cuenta por el legislador, y que se basa en calificar como ingresos laborales aquellos recibidos por la labor personal del trabajador independiente, mientras que el independiente que contrata a otros para el desarrollo de su actividad, la asimila a una actividad empresarial o comercial, antes llamada por cuenta y riesgo propio, que la normatividad tributaria clasifica como ingreso no laboral.

Para esta Corte, en consonancia con el Legislador, existen diferencias relevantes entre uno y otro grupo que justifican un trato diferencial. En primer lugar, el hecho de que la labor o servicio sea realizado exclusivamente por el trabajador asimila evidentemente la situación al de un empleado, mientras que tal situación es claramente diferente cuando la labor o el servicio no se presta directamente por el contratista, sino que para la actividad se requiere de la contratación de personal, asimilándose más al de un aparato productivo. En segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, es claro que cuando se trata de una labor prestada personalmente los gastos en que se puede incurrir para la prestación del servicio

(y que serían objeto de depuración) son notablemente inferiores si no inexistentes, en especial frente a aquellos gastos en que incurre quien necesita contratar personal u otros insumos y herramientas especializadas para desarrollar la actividad de la que obtiene sus ingresos. Pero la principal diferencia es que en la segunda clase de actividades y justamente por los gastos en que debe incurrir, el riesgo de mayor o menor ganancia que se obtenga con la actividad es asumido por el independiente por cuenta propia, mientras que el empleado por contrato de prestación de servicios, al igual que un trabajador, simplemente acepta el pago de una suma como contraprestación por sus servicios, lo que constituye sus ingresos.

Son por lo tanto sujetos diferentes, uno considerado por la ley como un empleado, cuyos ingresos son clasificados como rentas laborales y el otro como un trabajador por cuenta propia, que gracias a su actividad tiene además la capacidad económica de contratar a más de dos personas de forma continua por más de 90 días.

Por lo tanto, para esta Corte la diferencia justamente se inspira en el principio de equidad Constitucional que debe permear al sistema tributario, pues está dando un tratamiento distinto dos grupos poblacionales que también son distintos.

6. CONCLUSIONES.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Corte concluye que debe declararse inhibida frente al cargo por vulneración del principio democrático fundamentado en la supuesta omisión de deliberación sobre algunas proposiciones de eliminación presentadas por los legisladores frente a los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83, 105 y 115 de la Ley 1943 de 2019. Esta Corte pudo constatar que el cargo carece de la especificidad y suficiencia argumentativa requerida, en particular en la identificación de las actuaciones concretas que configurarían la pretendida deficiencia procedimental.

En lo que concierne a los cargos formulados en contra del artículo 66, la Corte Constitucional encontró que idéntico cargo contra la misma norma fue estudiado y resuelto de fondo en la sentencia C-493 de 2019 que declaró la exequibilidad de la disposición, de forma tal que la decisión dictada conlleva al acaecimiento de cosa juzgada constitucional formal e impide que en la presente oportunidad la Corte continúe con el examen de la demanda. en consecuencia, la Corporación se estará a lo resuelto en la anterior

oportunidad.

En cuanto al primer inciso del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018, en la Sentencia C-378 de 2019 esta Corporación constató que la norma fue derogada de forma tácita por la Ley 1955 de 2019, por lo cual la Corte ha perdido competencia para avanzar en el examen de dicha disposición y debe declararse inhibida al respecto.

Por otra parte, la Corte Constitucional, al valorar el cargo en contra de los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018 que consagran el Impuesto De Normalización Tributaria, constató que dichas disposiciones normativas guardan identidad en sus características esenciales con el Impuesto De Normalización Tributaria creado por la Ley 1739 de 2014, que fue demandado por cargos similares y declarado exequible por esta Corporación en la Sentencia C-551 de 2015, lo cual constituye precedente relevante para la presente ocasión. En consecuencia, la Corte se apegará al precedente y declarará exequible los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018.

En lo referente al cargo de trámite en contra de los artículos 67, 68, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018, esta Corte encontró que, en efecto, el artículo 7 de la Ley 819 de 2003 exige que, en los proyectos de ley de iniciativa gubernamental, las medidas que ordenen gastos o beneficios tributarios deben acompañarse por un análisis del Ministerio de Hacienda respecto de su impacto fiscal y la fuente adicional para su cubrimiento.

En su examen, la Corte Constitucional consideró que frente a normas que establecen múltiples medidas dentro de las cuales hay algunas que ordenan gastos y beneficios tributarios y otras que establecen incrementos de tarifas, bases gravables o nuevos tributos, el análisis de impacto fiscal debe hacerse de forma sistemática, teniendo en cuenta la interrelación de las medidas, a fin de realizar un balance general de todo el proyecto, para cumplir, de esa manera con el objetivo de brindar una herramienta de racionalidad fiscal para el legislador.

Así, al analizar la exposición de motivos del proyecto de ley que presentó el Gobierno Nacional, la Corte pudo comprobar que brindó al legislador la información resultante de un análisis general de los efectos de la reforma propuesta y se concluyó que el resultado de la interacción de todas las medidas, es un balance positivo en cuanto al mayor recaudo tributario y la contribución al crecimiento económico. En ese sentido, la Corte

Constitucional consideró que el Gobierno Nacional cumplió con el requisito señalado en la Ley 819 de 2003 y por lo tanto, se declarará la exequibilidad de los artículos impugnados.

Finalmente, referente a los cargos sobre equidad tributaria planteados en la demanda, esta Corte procederá a declarar la exequibilidad de los artículos 24 y 33 de la Ley 1943 de 2018, este último en el entendido de que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.

La Corte Constitucional reitera el precedente de las Sentencias C-668 de 2015 y C-120 de 2018 en las cuales se estableció que no es constitucionalmente admisible impedir la depuración de gastos y costos en que incurran los trabajadores independientes para obtener sus ingresos a fin de establecer la base gravable del impuesto a la renta, por cuanto, implica una inequidad tributaria vertical respecto de los trabajadores dependientes que no deben incurrir en dichos gastos, y por otra parte, una vulneración del principio de progresividad tributaria por cuanto la medida desatiende la capacidad económica de los contribuyentes.

VI. 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:

PRIMERO.- Declararse INHIBIDA para pronunciarse respecto del primer inciso del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018, por carencia actual de objeto.

SEGUNDO.- Declarar EXEQUIBLES, por los cargos analizados en esta sentencia, los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018.

TERCERO.- ESTARSE A LO RESUELTO en la decisión C-493 de 2019, que declaró exequible el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018.

CUARTO.- Declarar EXEQUIBLES, los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley

1943 de 2018, por los cargos analizados en esta sentencia.

QUINTO.- Declarar EXEQUIBLES, por los cargos analizados en esta sentencia, los artículos 24 y 33 de la Ley 1943 de 2018, este último en el entendido de que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

Con salvamento parcial de voto

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Con salvamento de voto

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

Anexo 1.

ARTÍCULO 66. IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN (SIMPLE) PARA LA FORMALIZACIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO. Sustitúyase el Libro Octavo del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

LIBRO OCTAVO

IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN (SIMPLE) PARA LA FORMALIZACIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO

Artículo 903. Creación del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Créese a partir del 1 de enero de 2019 el impuesto unificado que se pagará bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), con el fin de reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen

previsto en el presente Libro.

El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. El impuesto de industria y comercio consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios.

Este sistema también integra los aportes del empleador a pensiones, mediante el mecanismo del crédito tributario.

PARÁGRAFO 1o. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en uso de sus facultades, podrá registrar en el presente régimen de manera oficiosa a contribuyentes que no hayan declarado cualquiera de los impuestos sobre la renta y complementarios, sobre las ventas, al consumo y/o el impuesto de industria y comercio consolidado. La inscripción o registro, podrá hacerse en el Registro Único Tributario (RUT) de manera masiva, a través de un edicto que se publicará en la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) informará a las autoridades municipales y distritales, mediante resolución, el listado de los contribuyentes que se acogieron al Régimen Simple de Tributación (Simple), así como aquellos que sean inscritos de oficio.

PARÁGRAFO 2o. El Gobierno nacional reglamentará el intercambio de información y los programas de control y fiscalización conjuntos entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y las autoridades municipales y distritales.

PARÁGRAFO 3o. Los contribuyentes que opten por acogerse al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) deberán realizar los respectivos aportes al Sistema General de Pensiones de conformidad con la legislación vigente y estarán exonerados de aportes parafiscales en los términos del artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 4o. El valor del aporte al Sistema General de Pensiones a cargo del empleador que sea contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), se podrá tomar como un descuento tributario en los recibos electrónicos de pago del anticipo bimestral Simple de que trata el artículo 910 de este Estatuto. El descuento no podrá exceder el valor del anticipo bimestral a cargo del contribuyente perteneciente a este régimen. La parte que corresponda al impuesto de industria y comercio consolidado no podrá ser cubierta con dicho descuento.

El exceso originado en el descuento de que trata este parágrafo, podrá tomarse en los siguientes recibos electrónicos del anticipo bimestral Simple a aquel en que se realizó el pago del aporte al Sistema General de Pensiones. Para la procedencia del descuento, el contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) debe haber efectuado el pago de los aportes al Sistema General de Pensiones antes de presentar el recibo electrónico del anticipo bimestral Simple de que trata el artículo 910 de este Estatuto.

Artículo 904. Hecho generador y base gravable del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). El hecho generador del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) es la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento en el patrimonio, y su base gravable está integrada por la totalidad de los ingresos brutos, ordinarios y extraordinarios, percibidos en el respectivo periodo gravable.

Para el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el cual se integra al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), se mantienen la autonomía de los entes territoriales para la definición de los elementos del hecho generador, base gravable, tarifa y sujetos pasivos, de conformidad con las leyes vigentes.

PARÁGRAFO. Los ingresos constitutivos de ganancia ocasional no integran la base gravable del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Tampoco integran la base gravable los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Artículo 905. Sujetos pasivos. Podrán ser sujetos pasivos del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) las personas naturales o jurídicas que reúnan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. Que se trate de una persona natural que desarrolle una empresa o de una persona jurídica en la que sus socios, partícipes o accionistas sean personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en Colombia.

2. Que en el año gravable anterior hubieren obtenido ingresos brutos, ordinarios o extraordinarios, inferiores a 80.000 UVT. En el caso de las empresas o personas jurídicas nuevas, la inscripción en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) estará condicionada a que los ingresos del año no superen estos límites.

3. Si uno de los socios persona natural tiene una o varias empresas o participa en una o varias sociedades, inscritas en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas empresas o sociedades.

4. Si uno de los socios persona natural tiene una participación superior al 10% en una o varias sociedades no inscritas en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada y en la proporción a su participación en dichas sociedades.

5. Si uno de los socios persona natural es gerente o administrador de otras empresas o sociedades, los límites máximos de ingresos brutos se revisarán de forma consolidada con los de las empresas o sociedades que administra.

6. La persona natural o jurídica debe estar al día con sus obligaciones tributarias de carácter nacional, departamental y municipal, y con sus obligaciones de pago de contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral. También debe contar con la inscripción respectiva en el Registro Único Tributario (RUT) y con todos los mecanismos electrónicos de cumplimiento, firma electrónica y factura electrónica.

PARÁGRAFO. Para efectos de la consolidación de los límites máximos de ingresos que tratan los numerales 3, 4 y 5 de este artículo, se tendrán en cuenta únicamente los ingresos para efectos fiscales.

Artículo 906. Sujetos que no pueden optar por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). No podrán optar por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple

de Tributación (Simple):

1. Las personas jurídicas extranjeras o sus establecimientos permanentes.

2. Las personas naturales sin residencia en el país o sus establecimientos permanentes.

3. Las personas naturales residentes en el país que en el ejercicio de sus actividades configuren los elementos propios de un contrato realidad laboral o relación legal y reglamentaria de acuerdo con las normas vigentes. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) no requerirá pronunciamiento de otra autoridad judicial o administrativa para el efecto.

4. Las sociedades cuyos socios o administradores tengan en sustancia una relación laboral con el contratante, por tratarse de servicios personales, prestados con habitualidad y subordinación.

5. Las entidades que sean filiales, subsidiarias, agencias, sucursales, de personas jurídicas nacionales o extranjeras, o de extranjeros no residentes.

6. Las sociedades que sean accionistas, suscriptores, partícipes, fideicomitentes o beneficiarios de otras sociedades o entidades legales, en Colombia o el exterior.

7. Las sociedades que sean entidades financieras.

8. Las personas naturales o jurídicas dedicadas a alguna de las siguientes actividades:

a) Actividades de microcrédito;

c) Factoraje o factoring;

d) Servicios de asesoría financiera y/o estructuración de créditos;

e) Generación, transmisión, distribución o comercialización de energía eléctrica;

f) Actividad de fabricación, importación o comercialización de automóviles;

g) Actividad de importación de combustibles;

h) Producción o comercialización de armas de fuego, municiones y pólvoras, explosivos y detonantes.

9. Las personas naturales o jurídicas que desarrollen simultáneamente una de las actividades relacionadas en el numeral 8 anterior y otra diferente.

10. Las sociedades que sean el resultado de la segregación, división o escisión de un negocio, que haya ocurrido en los cinco (5) años anteriores al momento de la solicitud de inscripción.

Artículo 907. Impuestos que comprenden e integran el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) comprende e integra los siguientes impuestos:

1. Impuesto sobre la renta.

2. Impuesto nacional al consumo, cuando se desarrollen servicios de expendio de comidas y bebidas.

3. El Impuesto sobre las Ventas (IVA), únicamente cuando se desarrolle una o más actividades descritas en el numeral 1 del artículo 908 de este Estatuto.

4. Impuesto de industria y comercio consolidado, de conformidad con las tarifas determinadas por los consejos municipales y distritales, según las leyes vigentes.

Las tarifas del impuesto de industria y comercio consolidado se entienden integradas o incorporadas a la tarifa SIMPLE consolidada, que constituye un mecanismo para la facilitación del recaudo de este impuesto.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Antes del 31 de diciembre de 2019, los concejos municipales y distritales deberán proferir acuerdos con el propósito de establecer las tarifas únicas del impuesto de industria y comercio consolidado, aplicables bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Los acuerdos que profieran los concejos municipales y distritales deben establecer una única tarifa consolidada para cada grupo de actividades descritas en los numerales del

artículo 908 de este Estatuto, que integren el impuesto de industria y comercio, complementarios y sobretasas, de conformidad con las leyes vigentes, respetando la autonomía de los entes territoriales y dentro de los límites dispuestos en las leyes vigentes.

A partir el 1 de enero de 2020, todos los municipios y distritos recaudarán el impuesto de industria y comercio a través del sistema del Régimen Simple de Tributación (Simple) respecto de los contribuyentes que se hayan acogido al régimen Simple.

Artículo 908. Tarifa. La tarifa del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) depende de los ingresos brutos anuales y de la actividad empresarial, así:

1. Tiendas pequeñas, minimercados, micromercados y peluquería:

2. Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, miniindustria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales:

3. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales:

4. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte:

PARÁGRAFO 1o. Cuando se presten servicios de expendio de comidas y bebidas, se adicionará la tarifa del ocho por ciento (8%) por concepto del impuesto de consumo a la tarifa Simple consolidada.

PARÁGRAFO 2o. En el caso del impuesto de industria y comercio consolidado, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público desempeñará exclusivamente la función de recaudador y tendrá la obligación de transferir bimestralmente el impuesto recaudado a las autoridades municipales y distritales competentes, una vez se realice el recaudo.

PARÁGRAFO 3o. Las autoridades municipales y distritales competentes deben informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a más tardar el 31 de enero de cada

año, todas las tarifas aplicables para esa vigencia a título del impuesto de industria y comercio consolidado dentro de su jurisdicción. En caso que se modifiquen las tarifas, las autoridades municipales y distritales competentes deben actualizar la información respecto a las mismas dentro del mes siguiente a su modificación.

El contribuyente debe informar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el formulario que esta prescriba, el municipio o los municipios a los que corresponde el ingreso declarado, la actividad gravada, y el porcentaje del ingreso total que le corresponde a cada autoridad territorial. Esta información será compartida con todos los municipios para que puedan adelantar su gestión de fiscalización cuando lo consideren conveniente.

PARÁGRAFO 4o. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), están obligados a pagar de forma bimestral un anticipo a título de este impuesto, a través de los recibos de pago electrónico del régimen Simple, el cual debe incluir la información sobre los ingresos que corresponde a cada municipio o distrito.

La base del anticipo depende de los ingresos brutos bimestrales y de la actividad desarrollada, así:

1. Tiendas pequeñas, minimercados, micromercados y peluquerías;

2. Actividades comerciales al por mayor y detal; servicios técnicos y mecánicos en los que predomina el factor material sobre el intelectual, los electricistas, los albañiles, los servicios de construcción y los talleres mecánicos de vehículos y electrodomésticos; actividades industriales, incluidas las de agro-industria, miniindustria y micro-industria; actividades de telecomunicaciones y las demás actividades no incluidas en los siguientes numerales;

3. Servicios profesionales, de consultoría y científicos en los que predomine el factor intelectual sobre el material, incluidos los servicios de profesiones liberales;

4. Actividades de expendio de comidas y bebidas, y actividades de transporte;

En los recibos electrónicos de pago del anticipo bimestral Simple se adicionará la tarifa correspondiente al impuesto nacional al consumo, a la tarifa del 8% por concepto de impuesto al consumo a la tarifa Simple consolidada. De igual forma, se entiende integrada

la tarifa consolidada del impuesto de industria y comercio en la tarifa Simple.

PARÁGRAFO 5o. Cuando un mismo contribuyente del Régimen Simple de Tributación (Simple) realice dos o más actividades empresariales, este estará sometido a la tarifa simple consolidada más alta, incluyendo la tarifa del impuesto al consumo. El formulario que prescriba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) debe permitir que los contribuyentes reporten los municipios donde son desarrolladas sus actividades y los ingresos atribuidos a cada uno de ellos. Lo anterior con el propósito que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público pueda transferir los recursos recaudados por concepto de impuesto de industria y comercio consolidado al municipio o distrito que corresponda.

PARÁGRAFO 6o. En el año gravable en el que el contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) realice ganancias ocasionales o ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, dichos ingresos no se considerarán para efectos de los límites de ingresos establecidos en este régimen. El impuesto de ganancia ocasional se determina de forma independiente, con base en las reglas generales, y se paga con la presentación de la declaración anual consolidada.

Artículo 909. Inscripción al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Los contribuyentes que opten por acogerse al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) deberán inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT) como contribuyentes del SIMPLE hasta el 31 del mes de enero del año gravable para el que ejerce la opción. Para los contribuyentes que se inscriban por primera vez en el Registro Único Tributario (RUT), deberán indicar en el formulario de inscripción su intención de acogerse a este régimen. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), consolidará mediante Resolución el listado de contribuyentes que se acogieron al Régimen Simple de Tributación (Simple).

Quienes se inscriban como contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) no estarán sometidos al régimen ordinario del impuesto sobre la renta por el respectivo año gravable. Una vez ejercida la opción, la misma debe mantenerse para ese año gravable, sin perjuicio de que para el año gravable siguiente se pueda optar nuevamente por el régimen ordinario, antes del último día hábil del mes de enero del año gravable para el que se ejerce la opción.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá establecer mecanismos simplificados de renovación de la inscripción del Registro Único Tributario (RUT).

PARÁGRAFO. Quienes inicien actividades en el año gravable, podrán inscribirse en el Régimen Simple en el momento del registro inicial en el Registro Único Tributario (RUT).

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1o. Únicamente por el año 2019, quienes cumplan los requisitos para optar por este régimen podrán hacerlo hasta el 31 de julio de dicho año. Para subsanar el pago del anticipo bimestral correspondiente a los bimestres anteriores a su inscripción, deberán incluir los ingresos en el primer recibo electrónico Simple de pago del anticipo bimestral, sin que se causen sanciones o intereses.

Si en los bimestres previos a la inscripción en el régimen simple de tributación, el contribuyente pagó el impuesto al consumo y/o el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, o estuvo sujeto a retenciones o auto retenciones en la fuente, por su actividad empresarial, dichas sumas podrán descontarse del valor a pagar por concepto de anticipo de los recibos electrónicos del Simple que sean presentados en los bimestres siguientes.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2o. Hasta el 31 de diciembre de 2019, las autoridades municipales y distritales tienen plazo para integrar el impuesto de industria y comercio al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

En consecuencia, únicamente por el año gravable 2019, los contribuyentes que realicen actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio y avisos y tableros, en municipios que no hayan integrado este impuesto en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), podrán descontar el impuesto mencionado en primer lugar en los recibos electrónicos bimestrales del Simple.

Artículo 910. Declaración y pago del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) deberán presentar una declaración anual consolidada dentro de los plazos que fije el Gobierno nacional y en el formulario simplificado señalado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución. Lo anterior sin perjuicio del pago del anticipo bimestral a través del recibo electrónico Simple, el cual se debe presentar de forma obligatoria, con independencia de que haya saldo a pagar de anticipo,

de conformidad con los plazos que establezca el Gobierno nacional, en los términos del artículo 908 de este Estatuto. Dicho anticipo se descontará del valor a pagar en la declaración consolidada anual.

La declaración anual consolidada del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) deberá transmitirse y presentarse con pago mediante los sistemas electrónicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), dentro de los plazos que fije el Gobierno nacional y deberá incluir los ingresos del año gravable reportados mediante los recibos electrónicos del Simple. En caso de que los valores pagados bimestralmente sean superiores al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), se reconocerá un saldo a favor compensable de forma automática con los recibos electrónicos Simple de los meses siguientes o con las declaraciones consolidadas anuales siguientes.

El contribuyente deberá informar en la declaración del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) la territorialidad de los ingresos obtenidos con el fin de distribuir lo recaudado por concepto del impuesto de industria y comercio consolidado en el municipio o los municipios en donde se efectuó el hecho generador y los anticipos realizados a cada una de esas entidades territoriales.

PARÁGRAFO. El pago del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) podrá realizarse a través de las redes electrónicas de pago y entidades financieras, incluidas sus redes de corresponsales, que para el efecto determine el Gobierno nacional. Estas entidades o redes deberán transferir el componente de impuesto sobre la renta y complementarios, impuesto nacional al consumo y el del impuesto de industria y comercio consolidado, conforme con los porcentajes establecidos en la tabla respectiva y conforme con la información respecto de los municipios en los que se desarrollan las actividades económicas que se incluirán en la declaración del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Artículo 911. Retenciones y autorretenciones en la fuente en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) no estarán sujetos a retención en la fuente y tampoco estarán obligados a practicar retenciones y autorretenciones en la fuente, con

excepción de las correspondientes a pagos laborales. En los pagos por compras de bienes o servicios realizados por los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), el tercero receptor del pago, contribuyente del régimen ordinario y agente retenedor del impuesto sobre la renta, deberá actuar como agente autorretenedor del impuesto. Lo anterior sin perjuicio de la retención en la fuente a título del Impuesto sobre las Ventas (IVA), regulado en el numeral 9 del artículo 437-2 del Estatuto Tributario.

Artículo 912. Crédito o descuento del impuesto por ingresos de tarjetas de crédito, débito y otros mecanismos de pagos electrónicos. Los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), por concepto de ventas de bienes o servicios realizadas a través de los sistemas de tarjetas de crédito y/o débito y otros mecanismos de pagos electrónicos, generarán un crédito o descuento del impuesto a pagar equivalente al 0.5% de los ingresos recibidos por este medio, conforme a certificación emitida por la entidad financiera adquirente. Este descuento no podrá exceder el impuesto a cargo del contribuyente perteneciente al Régimen Simple de Tributación (Simple) y, la parte que corresponda al impuesto de industria y comercio consolidado, no podrá ser cubierta con dicho descuento.

Artículo 913. Exclusión del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) por razones de control. Cuando el contribuyente incumpla las condiciones y requisitos previstos para pertenecer al impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) o cuando se verifique abuso en materia tributaria, y el incumplimiento no sea subsanable, perderá automáticamente su calificación como contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) y deberá declararse como contribuyente del régimen ordinario, situación que debe actualizarse en el Registro Único Tributario (RUT) y debe transmitirse a las correspondientes autoridades municipales y distritales.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tendrá las facultades para notificar una liquidación oficial simplificada del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), a través de estimaciones objetivas realizadas por la Administración Tributaria y conforme con la información obtenida de terceros y del mecanismo de la factura electrónica. En el caso de contribuyentes omisos de la obligación tributaria, su

inscripción en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) se verificará de forma oficiosa y automática por parte de la Administración Tributaria.

El contribuyente podrá desestimar y controvertir la liquidación oficial simplificada, a través de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta bajo el sistema ordinario o cedular según el caso, dentro de los tres meses siguientes a su notificación, de lo contrario quedará en firme la liquidación oficial simplificada y prestará mérito ejecutivo.

Artículo 914. Exclusión del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) por incumplimiento. Cuando el contribuyente incumpla los pagos correspondientes al total del periodo del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), será excluido del Régimen y no podrá optar por este en el año gravable siguiente al del año gravable de la omisión o retardo en el pago. Se entenderá incumplido cuando el retardo en la declaración o en el pago del recibo Simple sea mayor a un (1) mes calendario.

Artículo 915. Régimen de IVA y de impuesto al consumo. Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) son responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA) o del impuesto nacional al consumo.

En el caso de los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) que sean responsables del Impuesto sobre las Ventas (IVA), presentarán una declaración anual consolidada del Impuesto sobre las Ventas (IVA), sin perjuicio de la obligación de transferir el IVA mensual a pagar mediante el mecanismo del recibo electrónico Simple. En el caso de los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) que desarrollen actividades de expendio de comidas y bebidas, el impuesto al consumo se declara y paga mediante el Simple.

Los contribuyentes del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) están obligados a expedir facturas electrónicas y a solicitar las facturas o documento equivalente a sus proveedores de bienes y servicios, según las normas generales consagradas en el marco tributario.

PARÁGRAFO. Cuando un contribuyente del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) sea responsable del Impuesto sobre las Ventas (IVA), en virtud del desarrollo de una o más actividades descritas en el numeral 1 del artículo 908 de este

Estatuto, no tienen derecho a solicitar impuestos descontables.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los contribuyentes que opten por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), tendrán plazo para adoptar el sistema de factura electrónica hasta el 31 de agosto de 2019.

Artículo 916. Régimen de procedimiento, sancionatorio y de firmeza de las declaraciones del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple). El régimen de procedimiento, sancionatorio y de firmeza de las declaraciones del impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) es el previsto en el Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO. Los ingresos obtenidos por concepto de sanciones e intereses se distribuirán entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y las autoridades municipales y distritales competentes, en proporción a la participación de los impuestos nacionales y territoriales en el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple).

Anexo 2.

Paralelo entre el Impuesto complementario de normalización tributaria dispuesto en los artículos 35 a de la Ley 1739 de 2014 y aquel establecido por los artículos 42 a 49 de la Ley 1943 de 2018.

Ley 1739 de 2014

Ley 1943 de 2018

ARTÍCULO 35. Impuesto complementario de normalización tributaria – Sujetos Pasivos. Créase por los años 2015, 2016 y 2017 el impuesto complementario de normalización tributaria como un impuesto complementario al Impuesto a la Riqueza, el cual estará a cargo de los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto a los que se refiere el artículo 298-7 del Estatuto Tributario que tengan activos omitidos. Este impuesto complementario se

declarará, liquidará y pagará en la declaración del Impuesto a la Riqueza.

Parágrafo. Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un periodo, no lo estarán en los periodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización tributaria.

ARTÍCULO 36. Hecho generador. El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos y pasivos inexistentes a 1o de enero de 2015, 2016 y 2017, respectivamente.

Parágrafo 1. Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.

Parágrafo 2. Los activos sometidos al impuesto complementario de normalización tributaria que hayan estado gravados en un período, no lo estarán en los períodos subsiguientes. En consecuencia, los contribuyentes del Impuesto a la Riqueza y los declarantes voluntarios de dicho impuesto que no tengan activos omitidos en cualquiera de las fechas de causación, no serán sujetos pasivos del impuesto complementario de normalización tributaria.

ARTÍCULO 37. Base gravable. La base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor patrimonial de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario o el autoavalúo que establezca el contribuyente, el cual deberá corresponder, como mínimo, al valor patrimonial de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

La base gravable de los bienes que son objetos del impuesto complementario de normalización tributaria será considerada como el precio de adquisición de dichos

bienes para efectos de determinar su costo fiscal.

Parágrafo. Para efectos de este artículo, los derechos en fundaciones de interés privado del exterior, trusts o cualquier otro negocio fiduciario del exterior se asimilan derechos fiduciarios poseídos en Colombia. En consecuencia, su valor patrimonial se determinará con base en el artículo 271-1 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 38. Tarifa. La tarifa del impuesto complementario de normalización tributaria será la siguiente:

Año	Tarifa
2015	10,0%
2016	11,5%
2017	13,0%

ARTÍCULO 39. No habrá lugar a la comparación patrimonial ni a renta líquida gravable por concepto de declaración de activos omitidos. Los activos del contribuyente que sean objeto del impuesto complementario de normalización tributaria deberán incluirse para efectos patrimoniales en la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) del año gravable en que se declare el impuesto complementario de normalización tributaria y de los años siguientes cuando haya lugar a ello y dejarán de considerarse activos omitidos. El incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de lo dispuesto en esta norma no dará lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y Complementarios y del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE). Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios. Tampoco afectará la determinación del impuesto a la riqueza de los periodos gravables anteriores.

Parágrafo 2. Los activos del contribuyente que sean objeto del impuesto complementario de normalización tributaria integrarán la base gravable del impuesto a

la riqueza del año gravable en que se declare el impuesto complementario de normalización tributaria y de los años siguientes cuando haya lugar a ello.

ARTÍCULO 42. IMPUESTO COMPLEMENTARIO DE NORMALIZACIÓN TRIBUTARIA – SUJETOS PASIVOS. Créase para el año 2019 el nuevo impuesto de normalización tributaria como un impuesto complementario al impuesto sobre la renta y al impuesto al patrimonio, el cual estará a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que tengan activos omitidos o pasivos inexistentes. El impuesto complementario de normalización se declarará, liquidará y pagará en una declaración independiente, que será presentada el 25 de septiembre de 2019.

PARÁGRAFO. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta que no tengan activos omitidos o pasivos inexistentes a 1 de enero de 2019 no serán sujetos pasivos del nuevo impuesto complementario de normalización, salvo que decidan acogerse al saneamiento establecido en el artículo 48 de la presente ley.

ARTICULO 43. HECHO GENERADOR. El impuesto complementario de normalización tributaria se causa por la posesión de activos omitidos o pasivos inexistentes a 1 de enero del año 2019.

PARÁGRAFO. Para efectos de lo dispuesto en este artículo, se entiende por activos omitidos aquellos que no fueron incluidos en las declaraciones de impuestos nacionales existiendo la obligación legal de hacerlo. Se entiende por pasivo inexistente, el declarado en las declaraciones de impuestos nacionales sin que exista un soporte válido de realidad o validez, con el único fin de aminorar o disminuir la carga tributaria a cargo del contribuyente.

ARTÍCULO 44. BASE GRAVABLE. La base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor del costo fiscal histórico de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario o el autoavalúo comercial que establezca el contribuyente con soporte técnico, el cual deberá corresponder, como mínimo, al del costo fiscal de los activos omitidos determinado conforme a las reglas del Título II del Libro I del Estatuto Tributario.

La base gravable de los bienes que son objeto del impuesto complementario de normalización tributaria será considerada como el precio de adquisición de dichos bienes para efectos de determinar su costo fiscal. Las estructuras que se hayan creado con el propósito de transferir los activos omitidos, a cualquier título, a entidades con costos fiscales sustancialmente inferiores al costo fiscal de los activos subyacentes, no serán reconocidas y la base gravable se calculará con fundamento en el costo fiscal de los activos subyacentes.

En el caso de pasivos inexistentes, la base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será el valor fiscal de dichos pasivos inexistentes según lo dispuesto en las normas del Título I del Libro I del Estatuto Tributario o el valor reportado en la última declaración de renta.

PARÁGRAFO 1o. Para efectos del nuevo impuesto de normalización tributaria, las fundaciones de interés privado del exterior, trusts del exterior, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario del exterior se asimilan a derechos fiduciarios poseídos en Colombia y se encuentran sujetas al nuevo impuesto de normalización tributaria. En consecuencia, su valor patrimonial se determinará con base en el costo fiscal histórico de los activos omitidos determinados conforme a las reglas del Título I del Libro I del Estatuto Tributario o el autoavalúo comercial que establezca e contribuyente con soporte técnico y para el cálculo de su costo fiscal se aplicará el principio de transparencia fiscal en referencia a los activos subyacentes.

Para todos los efectos del impuesto sobre la renta, el impuesto al patrimonio y de su complementario de normalización tributaria, cuando los beneficiarios estén condicionados o no tengan control o disposición de los activos, el declarante será el fundador, constituyente u originario del patrimonio transferido a la fundación de interés privado del exterior, trust del exterior, seguro con componente de ahorro material, fondo de inversión o cualquier otro negocio fiduciario. Le anterior sin consideración de la calidad de discrecional, revocable o irrevocable y sin consideración de las facultades del protector, asesor de inversiones, comité de inversiones o poderes irrevocables otorgados a favor del fiduciario o de un tercero. En caso del fallecimiento del fundador, constituyente u originario, la sucesión ilíquida será

el declarante de dichos activos, hasta el momento en que los beneficiarios reciban los activos, para lo cual las sociedades intermedias creadas para estos propósitos no serán reconocidas para fines fiscales.

PARÁGRAFO 2o. Cuando el contribuyente tome como base gravable el valor de mercado de los activos del exterior y dentro del año siguiente a la entrada en vigencia de esta norma repatríe esos recursos a Colombia, la base gravable del impuesto de normalización corresponderá al 50% del valor de los activos omitidos.

ARTÍCULO 45. TARIFA. La tarifa del impuesto complementario de normalización tributaria será la del 13%. Cuando el contribuyente normalice activos en el exterior y los invierta con vocación de permanencia en el país, la base gravable del impuesto complementario de normalización tributaria será del 50%.

Las inversiones con vocación de permanencia deberán realizarse antes del 31 de diciembre de 2019 y deben permanecer en el país por un período no inferior a dos años.

ARTÍCULO 46. NO HABRÁ LUGAR A LA COMPARACIÓN PATRIMONIAL NI A RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR CONCEPTO DE DECLARACIÓN DE ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES. Los activos del contribuyente que sean objeto del nuevo impuesto complementario de normalización tributaria deberán incluirse para efectos patrimoniales en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2019 y de los años siguientes cuando haya lugar a ello y dejarán de considerarse activos omitidos. El incremento patrimonial que pueda generarse por concepto de lo dispuesto en esta norma no dará lugar a la determinación de renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, ni generará renta líquida gravable por activos omitidos en el año en que se declaren ni en los años anteriores respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios. Esta inclusión no generará sanción alguna en el impuesto sobre la renta y complementarios, ni en el Impuesto sobre la Ventas (IVA), ni en materia del régimen de precios de transferencia ni en materia de información exógena.

Tampoco generará acción penal por la omisión de activos omitidos o pasivos inexistentes, que hayan quedado sujetos al nuevo impuesto complementario de

normalización tributaria.

PARÁGRAFO. El registro extemporáneo ante el Banco de la República de las inversiones financieras y en activos en el exterior y sus movimientos de que trata el régimen de cambios internacionales expedido por la Junta Directiva del Banco de la República en ejercicio de los literales h) e i) del artículo 16 de la Ley 31 de 1992 y de la inversión de capital colombiano en el exterior y sus movimientos, de que trata el régimen de inversiones internacionales expedido por el Gobierno nacional en ejercicio del artículo 15 de la Ley 9 de 1991, objeto del impuesto complementario de normalización tributaria, no generará infracción cambiaría. Para efectos de lo anterior, en la presentación de la solicitud de registro ante el Banco de la República de dichos activos se deberá indicar el número de radicación o de autoadhesivo de la declaración tributaria del impuesto de normalización tributaria en la que fueron incluidos.

ARTÍCULO 47. NO LEGALIZACIÓN. La normalización tributaria de los activos a la que se refiere la presente ley no implica la legalización de los activos cuyo origen fuere ilícito o estuvieren relacionados, directa o indirectamente, con el lavado de activos o la financiación del terrorismo.

La normalización de activos realizada en cualquier tiempo no dará lugar, en ningún caso, a la persecución fiscal o penal, a menos que se acredite el origen ilícito de los recursos por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Penal.

ARTÍCULO 48. SANEAMIENTO DE ACTIVOS. Cuando los contribuyentes tengan declarados sus activos diferentes a inventarios por un valor inferior al de mercado, podrán actualizar su valor incluyendo las sumas adicionales como base gravable del impuesto de normalización.

ARTÍCULO 49. NORMAS DE PROCEDIMIENTO. El nuevo impuesto complementario de normalización tributaria se somete a las normas sobre declaración, pago, administración y control contempladas en los artículos 298, 298-1, 298-2 y demás disposiciones concordantes de este Estatuto. Para todos los contribuyentes, la declaración del impuesto de normalización tributaria se presentará el 25 de septiembre de 2019 y no permite corrección o presentación extemporánea.

PARÁGRAFO. Sin perjuicio de las acciones penales a que haya lugar, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) tiene la facultad de desconocer toda operación o serie de operaciones cuyo propósito sea eludir la aplicación de las disposiciones de que trata este capítulo de la presente ley, de conformidad con el artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario.

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DE LA MAGISTRADA

DIANA FAJARDO RIVERA

A LA SENTENCIA C-520/19

SENTENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Improcedencia de la modulación de efectos (Salvamento parcial de voto)/NORMA LEGAL-Interpretación que la hace superflua (Salvamento parcial de voto)

Referencia: Expediente D-13106

Magistrada ponente:

Cristina Pardo Schlesinger

Me aparto parcialmente de la decisión mayoritaria, pues considero que la Corte no debió haberse pronunciado sobre la constitucionalidad de los artículos 67, 68, 70, 71, 78, 79, 83 y 105 de la Ley 1943 de 2018, por los vicios de forma en virtud de los cuales fueron acusados. Como lo expliqué in extenso en el salvamento de voto a la Sentencia C-510 de 2019[83], en la medida en que la Corte, en la Sentencia C-481 de 2019[84], ya adoptó una decisión de inexequibilidad diferida de la totalidad de la Ley 1943 de 2018, a causa de vicios de procedimiento en su formación, por sustracción de materia, no hay lugar a analizar nuevamente cargos relativos a irregularidades de forma contra algunos de los artículos de esa regulación. Me remito, pues, a las razones consignadas en el referido salvamento. Solo debo agregar que, en virtud de los fundamentos contenidos en mi voto particular, en el

presente asunto, la decisión de exequibilidad a la que arribó la Corte es incongruente con la decisión previa de exequibilidad de toda Ley y, además, resulta superflua, debido a que las disposiciones en cuestión son, en todo caso, inexequibles conforme a la decisión diferida previamente adoptada.

Fecha ut supra,

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

[1]En el folio 8 de la demanda contenida en el expediente D-13106 señala al respecto el accionante: "Con todo lo anterior, en la sesión plenaria se solicitó que se hiciera una votación nominal, esto es discutir y votar artículo por artículo, pidiendo que se respetaran las garantías de todos congresistas y de los ciudadanos que representan, además, se hizo con el fin de discutir exhaustivamente y de fondo todo el articulado del mencionado proyecto de ley, lo que no se realizó por la tiranía y autoritarismo de quienes precedían (SIC) las sesiones, aprobando una ley de tal raigambre en menos de 20 horas en instancia de la Plenaria de cada una de las respectivas cooperaciones que conforman el Congreso de la Republica."

[2] Constitución Política de Colombia, "Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (…) 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. (…)"

[4] Al respecto explica el demandante: "las recientes modificaciones realizadas por la Ley 1943 de 2018 conllevan por su artículo 33 (que modifica el artículo 336 del estatuto tributario) que las personas naturales trabajadoras independientes no puedan restar los costos y gastos asociados su actividad, pues el numeral 4 solo hace alusión a la depuración de costos y gastos por las rentas no laborales, sacando de plano ciertas rentas de trabajo en la cual existen diferentes tipos de erogaciones para obtener un determinado ingreso". Folio 21, expediente D-13106.

[5] Según informe de la Secretaría General de la corporación, "El proveído de fecha 7 de

marzo de 2019, fue notificado por medio del estado número 038 del once (11) de marzo de 2019. El término de ejecutoria transcurrió entre los días 12, 13 Y 14 de marzo de 2019."

[6] Por el cual se establece que "La restricción en el crecimiento de los gastos de personal a que se refiere el artículo 92 de la Ley 617 de 2000 no les será aplicable a la Defensoría del Pueblo, a la Fiscalía General de la Nación, a la Jurisdicción Especial para la Paz, a la Contraloría General de la República, a la Procuraduría General de la Nación y a la Auditoría General de la República." Y en su parágrafo crea, en la Fiscalía General de la Nación, la Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales adscrito a la Delegada de Finanzas Criminales, y establece su conformación.

[7] María del Pilar García Lara, Directora Ejecutiva del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, presentó el 20 de mayo de 2019 una solicitud de ampliación del plazo para conceptuar entre el 7 y el 21 de junio del mismo año, por cuanto en el momento se han visto enfrentados a una alta demanda de solicitudes de conceptos con ocasión de las diversas demandas de inconstitucionalidad interpuestas contra la Ley 1943 de 2018.

Mediante escrito presentado el 29 de mayo de 2019, el señor Juan Sebastián Tole Ramírez, secretario del Consejo Directivo del Instituto, indicó que, en cumplimiento de la invitación que hizo la Corte Constitucional, el Instituto profirió un concepto, el cual tuvo como ponente al señor Juan Rafael Bravo Arteaga y fue modulado por los miembros del Consejo Directivo, los señores Adrián Rodríguez y Ruth Yamile Salcedo. Señaló que el ponente le allegó un salvamento de voto, el cual iba dirigido al secretario del Instituto, pero que su destino final era la Corte Constitucional. Por ello, a su escrito adjuntó el referido salvamento, en el cual el señor Juan Rafael Bravo Arteaga puso en conocimiento su opinión, relacionada con que la Corte exprese "la forma como quedaría el parágrafo 5 del artículo 206 del E.T., después de declarada la inconstitucionalidad de la palabra y del texto a que se ha hecho referencia en los párrafos anteriores".

[8] En su intervención, la universidad del Rosario sostiene que sobre el cargo referido no encontraron argumentos probatorios suficientes para comprobar la deliberación insuficiente alegada por el accionante, o la transgresión del artículo 122 de la Ley 5 de 1992. Por lo tanto, el cargo no estaría debida y suficientemente sustentado.

Por su parte, la Universidad Externado indicó que no existe especificidad en la sustentación

por parte del actor. Lo anterior, toda vez que el demandante sustenta la violación de la Constitución con un argumento que desconoce un paso del procedimiento legislativo, señalado en la misma Carta en su artículo 154, en el cual se señala la necesidad de aval del Ministerio de Hacienda para medidas que contengan gasto público; lo cual significa que las proposiciones que debieron haber sido leídas y debatidas son aquellas que tenía la calidad de proposiciones, para lo cual, conforme lo señala el sentido del artículo 154, son aquellas que tengan dicho aval.

Para la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda, el cargo carece de fundamento, pues en la sentencia C-473 de 2004, esta Corte señaló que: "la celeridad o rapidez con que se discuta y apruebe una iniciativa no lleva a suponer que, por ese sólo hecho, se configura un vicio en el procedimiento legislativo, pues en la medida en que se garantice a los congresistas -y en particular a quienes hacen parte de los grupos minoritarios- la oportunidad de intervenir y de participar en la discusión, debe primar la voluntad y autonomía de éstos de avanzar con rapidez en el trámite del proyecto y de pasar al proceso de votación".

[9] Corte Constitucional. Sentencia C-614 de 2002. (MP Rodrigo Escobar Gil).

[10] Ley 1943 de 2018 "ARTÍCULO 115. La restricción en el crecimiento de los gastos de personal a que se refiere el artículo 92 de la Ley 617 de 2000 no les será aplicable a la Defensoría del Pueblo, a la Fiscalía General de la Nación, a la Jurisdicción Especial para la Paz, a la Contraloría General de la República, a la Procuraduría General de la Nación y a la Auditoría General de la República.

PARÁGRAFO. Créase en la Fiscalía General de la Nación, la Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales adscrito a la Delegada de Finanzas Criminales, la que tendrá como función principal la investigación y judicialización de los delitos fiscales o tributarios y las demás conductas delictivas conexas o relacionadas, sin perjuicio de la competencia de las Direcciones Seccionales sobre la materia.

La Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales estará conformada por:

Unidad

Cantidad

Cargo

Niveles

Dirección Especializada contra los Delitos Fiscales

1

Director Nacional 1

Directivo

20

Fiscal Delegado ante Jueces Penales del Circuito Especializados

Profesional

5

Fiscal Delegado antes Jueces de Circuito

Profesional

5

Fiscal Delegado ante Jueces Municipales y Promiscuos

Profesional

1

Profesional Experto

Profesional

2

Profesional Especializado II

Profesional

2

Profesional de Gestión II

Profesional

Investigador Experto

Profesional

10

Profesional Investigador III

Profesional

9

Profesional Investigador II

Profesional

9

Profesional Investigador I

Profesional

10

Técnico Investigador IV

Técnico

10

Técnico Investigador III

Técnico

20

Asistente de Fiscal IV

Técnico

5

Asistente de Fiscal III

Técnico

5

Asistente de Fiscal II

Técnico

2

Secretario Ejecutivo

Técnico

2

Conductor

Asistencial

3

Secretario Administrativo II

Asistencial

La Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales cumplirá las funciones generales previstas en el Decreto Ley 016 de 2014, modificado por Decreto-ley 898 de 2017 para las Direcciones Especializadas.

Dicha Dirección no entrará en funcionamiento hasta tanto el Gobierno nacional garantice las apropiaciones presupuestales necesarias para la puesta en funcionamiento de la Dirección Especializada Contra los Delitos Fiscales.

[11] Subrayado propio.

[12] Corte Constitucional, Sentencia C-369 de 2012 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

[13] Corte Constitucional, sentencia C-820 de 2006 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra), citada en la sentencia C-489 de 2009 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub) entre otras.

[14] Corte Constitucional, Sentencia C-551 de 2015 (MP Mauricio González Cuervo).

[15]Al respecto la Sentencia C-551 de 2015 concluyó que en realidad se trata de un impuesto, pero dado que se podría estar ante un posible saneamiento tributario, "al menos en cuanto atañe al incumplimiento de la obligación tributaria formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, conforme a la metodología seguida por este tribunal para juzgar las amnistías o los saneamientos en materia tributaria, corresponde determinar, en segundo lugar, si este saneamiento tributario está o no justificado y, para ello, se debe aplicar un test estricto de proporcionalidad". La metodología que se utiliza en estos casos busca determinar si el fin perseguido es legítimo, constitucionalmente importante e imperioso; si el medio es adecuado, efectivamente conducente y necesario; y si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales.

[16] Corte Constitucional, Sentencia C-551 de 2015 (MP Mauricio González Cuervo).

[17] Al respecto la Sentencia C-551 de 2015 sostuvo: "La lucha contra la evasión tributaria y la defensa de la base gravable de los impuestos a la renta y complementarios (al CREE, para quienes están obligados a pagarlo) y a la riqueza, obtener información completa de los residentes fiscales en Colombia, para evitar la evasión y la elusión fiscal, y la regularización de activos, también se enmarcan en el fin de suministrar los recursos necesarios para que

el Estado Social y Democrático de Derecho pueda cumplir con sus fines esenciales (art. 2 CP) sin desconocer el principio de sostenibilidad fiscal (art. 334 CP). Como ya lo reconoció este tribunal en la Sentencia C-833 de 2013, estos fines son legítimos, constitucionalmente importantes e imperiosos, pues tienen que ver con hacer efectivo el deber constitucional de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 CP), con mejorar la eficiencia del sistema tributario (art. 363 CP) y con el cumplimento de los fines esenciales del Estado de servir a la comunidad y de asegurar el cumplimiento de sus deberes sociales (art. 2 CP), dentro de un orden económico justo (preámbulo), como es propio de un Estado social y democrático de derecho (art. 1). Por ello, no es necesario ahondar en esta oportunidad en su análisis, ya que en materia de sus fines, las normas demandadas no sólo cumplen las exigencias de un test estricto de proporcionalidad."

[18] Ibídem. "No está prohibido por la Constitución, en tanto, el legislador tiene un amplio margen de configuración para crear impuestos, como es el caso. Informar sobre los bienes poseídos por los residentes fiscales en Colombia, con independencia del lugar en el cual se encuentren, y depurar los pasivos inexistentes, sin perjuicio de lo que pudiere ocurrir en ámbitos diferentes al tributario, que son las consecuencias del impuesto de normalización tributaria, unido al pago de un tributo que es, en promedio, del 11.5% de lo omitido o del pasivo inexistente, no es un propósito ilícito.

3.9.2.3.2. Es adecuado y efectivamente conducente para los fines perseguidos por la norma, pues no sólo propicia o facilita que el contribuyente normalice su situación tributaria, sino que lo obliga a hacerlo, ya que se trata de un verdadero impuesto, que se aplica incluso a los contribuyentes que hubieren actuado de buena fe. En estas condiciones, la norma que obliga al contribuyente a normalizar su situación tributaria, tiene una clara efectividad y conducencia, pues elimina el riesgo de que el contribuyente decida no normalizarse o postergar esta posibilidad, ya que de no cumplirse la obligación tributaria que corresponde al nuevo tributo se siguen para el contribuyente las consecuencias de no haber declarado y pagado este impuesto, sin perjuicio de las otras consecuencias desfavorables. En estas condiciones al posible incumplimiento de la obligación formal de suministrar de manera veraz y oportuna la información necesaria para determinar de manera correcta el monto que está obligado a tributar, hay que agregar el incumplimiento de una obligación sustancial, como es la que corresponde al pago del impuesto

complementario de normalización tributaria.

3.9.2.3.3. Como lo advierte el Director de la DIAN, mientras exista la posibilidad de que la norma sea declarada inexequible, pues desde ese momento se preveía que sería, como lo fue, objeto de demanda, habrá cierta cautela de los contribuyentes. A partir de la proyección que se hace en la etapa de formación de la ley, de lograr normalizar activos por dos mil quinientos millones de dólares, que a la tasa de cambio de entonces representaban cinco billones de pesos, y que a la tasa de cambio de los últimos meses podría llegar a representar más de siete billones de pesos, durante la vigencia transitoria del impuesto, se aprecia que el medio sub examine puede ser efectivamente conducente, en lo cualitativo y en lo cuantitativo, para lograr los fines buscados por las normas demandadas. Y es que incorporar activos por dicha cuantía al sistema tributario y recibir un impuesto que sería en promedio del 11.5%, lo que daría un valor de doscientos ochenta y siete millones quinientos mil dólares, según la antedicha proyección, que puede incluso superarse en el resultado efectivo, puede llevar de manera efectiva, tangible y significativa a lograr los antedichos fines.

3.9.2.3.4. En la Sentencia C-833 de 2013 se consideró que la posibilidad de que el contribuyente declarase, si a bien lo tenía, como ganancia ocasional los activos omitidos o los pasivos inexistentes no era necesaria, pues había otro medio, el previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que cumplía con la misma finalidad que afectaba menos la distribución de las cargas públicas. En este caso, tal afirmación no es posible, pues entre el medio sub examine y el previsto en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, no solo puede haber diferencias cuantitativas, sino que además hay una importante diferencia cualitativa."

[19] Ibidem "9.2.3.5. En este contexto, además de ser evidente que el obligar al contribuyente puede ser más eficaz para lograr los fines perseguidos, que el prever la opción de normalizarse. A pesar de tener esta opción, subsiste el incumplimiento de la obligación formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos, por parte de muchos contribuyentes, como lo revela el hecho de que el legislador insista en emplear otros medios para lograr dichos fines que, en la situación actual, son impostergables. En razón de su diferencia cualitativa, el nuevo medio no se puede comparar al régimen general para inclusión de activos omitidos, ya que es mucho

más gravoso para el contribuyente, al que obliga a normalizarse, por lo que, en rigor, no es posible afirmar que hay otro medio que afecte menos la distribución de las cargas públicas, ya que con el nuevo medio se obliga a cumplirlas, tanto en cuanto atañe a las obligaciones formales como a las obligaciones materiales, mientras que con el anterior, apenas se da la posibilidad de cumplirlas."

[21] En la Sentencia C-287 de 2017 se señala al respecto: "(…) garantizando la preservación de la consistencia judicial, de la estabilidad del derecho, de la seguridad jurídica, del principio de la confianza legítima y de otros valores, principios o derechos protegidos por la Constitución y ampliamente desarrollados por la jurisprudencia de esta Corte (…). Cuando la Corte opta por esta alternativa, decide seguir la ratio decidendi anterior, mantener la conclusión que de ella se deriva, estarse a lo resuelto y, además, declarar exequible la norma demandada (…).

[22] ARTÍCULO 24. Modifíquense los numerales 6 y 8, y adiciónense el numeral 9 y los parágrafos 4 y 5 al artículo 206 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así: (…)

PARÁGRAFO 5o. La exención prevista en el numeral 10 también procede en relación con los honorarios percibidos por personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por un término inferior a noventa (90) días continuos o discontinuos menos de dos (2) trabajadores o contratistas asociados a la actividad.

[23] ARTÍCULO 33. Modifíquese el artículo 336 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 336. Renta líquida gravable de la cédula general. Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:(…)

4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a estas rentas específicas.

[24] Corte Constitucional. Sentencia C-866 de 2010. (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

[25] Corte Constitucional. Sentencia C-490 de 2011. (MP Luis Ernesto Vargas Silva).

[26] Corte Constitucional. Sentencia C-856 de 2006. (MP Jaime Córdoba Triviño).

[27] “La exigencia de la norma orgánica, a su vez, presupone que la previsión en cuestión debe contener un mandato imperativo de gasto público. Al respecto, la Corte ha señalado que “el Congreso tiene la facultad de decretar gastos públicos, pero su incorporación en el presupuesto queda sujeta a la voluntad del Gobierno, en la medida en que tiene la facultad de proponer o no su inclusión en la Ley. Desde esta perspectiva la Corte no ha encontrado reparo de constitucionalidad en las normas que se limitan a “autorizar” al Gobierno para incluir un gasto, pero de ninguna manera lo conminan a hacerlo. En esos casos ha dicho la Corporación que el artículo 39 de la Ley Orgánica del Presupuesto no se vulnera, en tanto el Gobierno conserva la potestad para decidir si incluye o no dentro de sus prioridades, y de acuerdo con la disponibilidad presupuestal, los gastos autorizados en las disposiciones cuestionadas”.

[28] Además, la Corte observó que una vez presentadas las objeciones por parte del Ejecutivo, el Congreso no hizo observación alguna sobre las repercusiones fiscales de las disposiciones objetadas. En efecto, en la Gaceta del Congreso No. 495 del 12 de junio de 2009, en la que se publicó el informe de objeciones, se observa que el Congreso no mencionó si quiera el tema del impacto fiscal del proyecto de ley. Se limitó a contestar las objeciones del Presidente dirigidas a la vulneración del artículo 299 de la Carta, en cuanto a la delegación que el artículo cuarto realiza a las asambleas departamentales par la determinación de los elementos de las prestaciones sociales que no hayan sido fijados en la ley. 9.5.3.7. Visto lo anterior, la Corte estima que en la presente oportunidad (i) el Congreso no examinó por sí mismo el impacto fiscal de los artículos 2° y 3° del proyecto de ley de la referencia, (ii) el Gobierno, cumplió con la obligación contenida en el artículo 7 de la Ley 819 de 2003 y conceptuó negativamente en relación con la consistencia de lo dispuesto en los mismos artículos y el Marco Fiscal de Mediano Plazo, agregando que dichas normas tampoco consultaban el estado de las finanzas de las entidades territoriales y (iii) a pesar de la existencia del pormenorizado informe del Ministerio de Hacienda sobre las graves repercusiones financieras que acarrearía la adopción del proyecto a las entidades territoriales, el legislador no hizo referencia ni análisis alguno del impacto fiscal de las disposiciones dentro del trámite de la ley ni tampoco dentro de la insistencia presentada.

[29] Corte Constitucional. Cfr. Sentencia C-700 de 2010. (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub).

Estas subreglas fueron reiteradas entre otras por las sentencias C-866 de 2010, C-490 de 2011 y C-154 de 2016

[30] Así, en la sentencia C-018 de 2018 al realizar el examen del proyecto de Ley Estatutaria "Por medio del cual se adopta el Estatuto de la Oposición Política y algunos derechos a las organizaciones políticas independientes" la Corte Constitucional evaluó el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 7° de la Ley 819 de 2003 y concluyó que se había cumplido con el análisis de la compatibilidad del Marco Fiscal de Mediano Plazo. En su decisión, esta Corte reiteró la importancia del artículo 7º de la Ley 819 de 2003 como herramienta para racionalizar la actividad legislativa:

"El mencionado artículo dispone que en todo proyecto de ley, ordenanza o acuerdo que ordene gastos o conceda beneficios tributarios debe hacerse explícito cuál es su impacto fiscal y establecerse su compatibilidad con el Marco Fiscal de Mediano Plazo que dicta anualmente el Gobierno Nacional. Para el efecto prevé que en las exposiciones de motivos de los proyectos y en cada una de las ponencias para debate se debe incluir expresamente los costos fiscales de los mismos y la fuente de ingreso adicional para cubrir los mencionados costos. De la misma manera, dicha regulación establece que durante el trámite de los proyectos el Ministerio de Hacienda debe rendir concepto acerca de los costos fiscales que se han estimado para cada una de las iniciativas, así como sobre la fuente de ingresos para cubrirlas y sobre la compatibilidad del proyecto con el Marco Fiscal de Mediano Plazo. // Así pues, el mencionado artículo es una importante herramienta para racionalizar el proceso legislativo, y para promover la aplicación y el cumplimiento de las leyes, visto desde una perspectiva de efectividad de las políticas públicas. No obstante, esta Corte ha precisado que el requisito allí establecido es responsabilidad tanto del Ejecutivo como del Legislador , pero no es una limitación para que el Congreso desarrolle su función legislativa ."

[31] Corte Constitucional, Sentencia C-110 de 2019 (MP Alejandro Linares Cantillo).

[32] Por su puesto, la profundidad y tecnicidad de este análisis es una responsabilidad que recae, principalmente en el Gobierno y específicamente en el Ministerio de Hacienda que es el órgano especializado en esta temática;

[33] Corte Constitucional. Sentencia C-120 de 2018. (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[34] Corte Constitucional. Sentencia C-060 de 2018, (MP Gloria Stella Ortiz Delgado). En esta decisión se analizó la constitucionalidad de varios artículos de la Ley 1819 de 2016, entre ellos las reglas sobre conciliación en materia tributaria. Una de las materias analizadas fue la compatibilidad entre dichas disposiciones y el principio de equidad tributaria, en particular respecto del tratamiento jurídico entre contribuyentes morosos y cumplidos.

[35] "principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001 a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado." Sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

[36] Corte Constitucional. Sentencia C-643 de 2002. (MP Jaime Córdoba Triviño), citada en la sentencia C-010 de 2018, (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[37] Corte Constitucional. Sentencia C-600 de 2015. (MP María Victoria Calle Correa).

[38] Estas dos versiones se identifican, del mismo modo, con una compresión estructural e individual de la equidad tributaria. En ese sentido, aunque en los términos del artículo 363 de la Constitución, la equidad es un principio que informa el sistema tributario en su conjunto, su componente horizontal es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo. En cambio, el componente vertical guarda identidad de propósitos con el principio de progresividad tributaria, el cual se predica no de los contribuyentes individualmente considerados, sino del sistema impositivo en su conjunto.

[39] Se hace la salvedad en la sentencia C-120 de 2018 que la recopilación de variables de afectación de la equidad tributaria, en los tres primeros supuestos, es tomada de la sentencia C-010 de 2018, antes citada.

[40] Ejemplo de ello es la situación analizada en la sentencia C-876 de 2002 (MP Álvaro Tafur Galvis), fallo que declaró la inexequibilidad de la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.

[41] En sentencia C-748 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil), se concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.

[42] A este respecto, debe tenerse en cuenta que el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no generan una infracción del principio de equidad tributaria. Ver Corte Constitucional. Sentencias C-1003 de 2004 (MP Jaime Córdoba Triviño) y C-619 de 2014. (MP María Victoria Calle Correa).

[43] Corte Constitucional. Sentencia C-511 de 1996. (MP Eduardo Cifuentes Muñoz). (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexequibilidad de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos). Además definieron que "[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley.

[44] A este respecto, la Sentencia C-010 de 2018 (MP Alejandro Linares Cantillo) estableció: "Beneficios tributarios // 45. Los beneficios tributarios entrañan una forma de anular o aminorar la carga impositiva para los sujetos pasivos, los cuales como esta Corporación lo ha reiterado, están sometidos a la estricta observancia del principio de legalidad que exige

su previsión en la ley, tal y como lo ordena el artículo 338 de la Constitución. // Minoraciones estructurales en materia tributaria // 46. Ahora bien, no todas las disposiciones que consagran disminuciones de la carga tributaria constituyen beneficios tributarios, debido a que no siempre tienen como finalidad estimular, incentivar o preferenciar determinados sujetos, actividades o mercados económicos, pues lo que pretenden es no perjudicar al contribuyente o hacer efectivos los principios de justicia, equidad y progresividad. En ese sentido, para identificar si una medida configura un beneficio tributario debe examinarse si aquella tiene como propósito ubicar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines exclusivamente extra fiscales. // Conforme a lo expuesto, este Tribunal en sentencia C-540 de 2005[160], acogió la distinción entre beneficios tributarios y las denominadas minoraciones estructurales. Este último concepto, según la mencionada providencia, si bien reduce la carga impositiva o excluye o exonera a un determinado sujeto del deber de contribuir, tiene como finalidad que un sistema tributario o un determinado impuesto efectivice los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Es decir, no constituyen incentivos, sino que se trata de maneras o formas para que un tributo no se convierta en un castigo o instrumento de injusticia. // Por las razones expuestas, las minoraciones operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo que afectan de manera directa la riqueza o al sujeto pasivo con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos."

[45] Corte Constitucional. Sentencia C-634 de 2011. (MP Luis Ernesto Vargas Silva).

[46] Artículo 188. Base y porcentaje de la renta presuntiva. (…) El porcentaje de renta presuntiva al que se refiere este artículo se reducirá al uno y medio por ciento (1,5%) en los años gravables 2019 y 2020; y al cero por ciento (0%) a partir del año gravable 2021.

Los contribuyentes inscritos bajo el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple) no estarán sujetos a renta presuntiva.

[47] "Esta disposición (la renta presuntiva) genera costos particularmente altos para los emprendimientos y las firmas jóvenes, ya que las obliga a asumir un pago de impuestos

particularmente alto, dada su rentabilidad. Además, impone una presión considerable sobre el flujo de caja, cuando precisamente están obteniendo pérdidas y, por ser empresas jóvenes, en general no tienen acceso al sistema financiero, y las fuentes de recursos que tienen disponibles corresponden al patrimonio de la empresa. Considerando estas implicaciones de la renta presuntiva, la eliminación que se plantea a esta disposición en este proyecto de ley representa un alivio importante para los emprendimientos, al reducir la carga tributaria excesiva que enfrentaban y que imponía costos significativos sobre su formalización. De esta manera, este proyecto de ley no solo reduce los costos que implica la formalidad para todas las firmas, sino particularmente para las nuevas."

[49] Las rentas provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario, por un término de diez (10) años,

[50] Venta de energía eléctrica generada con base en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares según las definiciones de la Ley 1715 de 2014 y el Decreto 2755 de 2003, realizada únicamente por parte de empresas generadoras, por un término de quince (15) años, a partir del año 2017

[51] "incluida la guadua, el caucho y el marañón según la calificación que para el efecto expida la corporación autónoma regional o la entidad competente."

[52] con embarcaciones y planchones de bajo calado, por un término de quince (15) años a partir de la vigencia de la presente ley.

[53] contenidas en el artículo 28 de la Ley 98 de 1993.

[54] "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 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).

[55] Ley 819 de 2003. Artículo 1º. Marco fiscal de mediano plazo. Antes del 15 de junio de cada vigencia fiscal, el Gobierno Nacional, presentará a las Comisiones Económicas del Senado y de la Cámara de Representantes, un Marco Fiscal de Mediano Plazo, el cual será estudiado y discutido con prioridad durante el primer debate de la Ley Anual de Presupuesto. Este Marco contendrá, como mínimo: a) El Plan Financiero contenido en el artículo 4º de la Ley 38 de 1989, modificado por el inciso 5 del artículo 55 de la Ley 179 de 1994; b) Un programa macroeconómico plurianual; c) Las metas de superávit primario a que hace referencia el artículo 2º de la presente ley, así como el nivel de deuda pública y un análisis de su sostenibilidad; d) Un informe de resultados macroeconómicos y fiscales de la vigencia fiscal anterior. Este informe debe incluir, en caso de incumplimiento de las metas fijadas en el Marco Fiscal de Mediano Plazo del año anterior, una explicación de cualquier desviación respecto a las metas y las medidas necesarias para corregirlas. Si se ha incumplido la meta de superávit primario del año anterior, el nuevo Marco Fiscal de Mediano Plazo tiene que reflejar un ajuste tal que garantice la sostenibilidad de la deuda pública; e) Una evaluación de las principales actividades cuasifiscales realizadas por el sector público; f) Una estimación del costo fiscal de las exenciones, deducciones o descuentos tributarios existentes; g) El costo fiscal de las leyes sancionadas en la vigencia fiscal anterior; h) Una relación de los pasivos contingentes que pudieran afectar la situación financiera de la Nación; i) En todo presupuesto se deben incluir indicadores de gestión presupuestal y de resultado de los objetivos, planes y programas desagregados para mayor control del presupuesto.

[56] Procuraduría General de la Nación, intervención enviada al expediente D-13106, folio 22.

[57] Corte Constitucional, C-110 de 2019 (MP Alejandro Linares Cantillo).

[58] Gaceta 933 de 2018 del Congreso de la República. Nota al pie 12: "Estas estimaciones se hacen a precios de 2019. El índice de precios al consumidor (IPC) para el periodo 2002-2017 es el reportado por el Departamento Nacional de Estadística DANE. El IPC proyectado para 2018 y 2019 corresponde al proyectado en el Marco Fiscal de Mediano Plazo 2018."

[59] Gaceta 933 de 2018 del Congreso de la República. Página 52: "De esta manera, es necesario para el Gobierno asegurar los recursos de la fracción del plan marco de implementación que se financiará con el Presupuesto General de la Nación, que, de acuerdo con lo expuesto en el Marco Fiscal de Mediano Plazo, asciende a $46,7 billones de pesos."

[60] Gaceta 933 de 2018 del Congreso de la República. Nota al pie 14: "El detalle de los potenciales beneficios económicos del Acuerdo de Paz con las FARC se encuentra en el recuadro 5.A del Marco Fiscal de Mediano Plazo 2017."

[61] Gaceta 933 de 2018 del Congreso de la República. Página 52: "las proyecciones del Marco Fiscal de Mediano Plazo de 2018 estiman que estos ingresos representen 7,6% de los ingresos totales del GNC en 2019, y 7,3% para 2020 (Gráfico 25)".

[62] Ibidem. "Al comparar el promedio observado de la referencia Brent en una vigencia con el precio proyectado promedio en el Marco Fiscal de Mediano Plazo, se observa que la diferencia entre el valor observado y el proyectado se desvía, en promedio, 20 dólares por barril".

[63] Gaceta 933 de 2018 del Congreso de la República. Nota al pie 40: "Sensibilidades correspondientes a los ingresos petroleros del GNC para el año 2019, según Marco Fiscal de Mediano Plazo".

[64] "(…)se logró establecer que, con base en los requerimientos adicionales recibidos durante el trámite de aprobación de la Ley del Presupuesto General de la Nación (PGN) para 2019 en el Congreso de la República, la suma de recursos adicionales requeridos es de $14 billones de pesos. Esto corresponde a un presupuesto austero, pero que permite la continuación de programas sociales y económicos de vital importancia para la equidad y el crecimiento económico del país."

[65] Ibidem. Página 40.

[66] Ibidem. Página 45.

[67] Ibidem. Página 40: “En tercer lugar, se proponen normas de financiamiento a través de medidas para la reactivación económica como la sustitución del monotributo por el impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación (Simple), un régimen tributario especial para mega inversiones que se realicen en el país, y modificaciones tanto al gravamen a los movimientos financieros (GMF) como a los beneficios tributarios otorgados para promover el desarrollo de las zonas más afectadas por el conflicto (ZOMAC)”

[68] Comisión Económica Conjunta de Senado y Cámara. Acta N| 5 del 3 de diciembre de 2018, página 86.

[69] Gaceta 1047 del Congreso de la República, páginas 88.

[70] Exposición de motivos, ibidem. Página 57.

[71] Al respecto, y tal como también lo constató el Ministerio Público en su intervención, la primera manifestación provino de lo expresado en la ponencia negativa rendida para primer debate donde se criticó justamente que el proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional no tuvo tenido en cuenta el impacto fiscal negativo de los beneficios tributarios (Cfr. Gacetas del Congreso Nos.1047/2018 págs. 210-211, 1048/2018 pág. 115 y 1138/2018 págs. 75-76). Posteriormente, se presentó una segunda manifestación sobre la inconstitucionalidad del proyecto de ley por incumplimiento de lo ordenado en el artículo 7 de la Ley 819 de 2019, la cual quedó consignada en la ponencia mayoritaria para segundo debate en e1 Senado de la República (Cfr. Gaceta del Congreso Nos. 1137/2018 pág.3 y 1139/2018 pág.3) De conformidad con las Gacetas del Congreso disponibles se comprobó que en el trámite del proyecto que dio lugar a la expedición de la Ley 1943 de 2018, no se efectuó el análisis del impacto fiscal de los artículos 67, 68, 78, 79, 83 Y 105 de la 1943 de 2018.

[72] “21.4. La cédula de rentas de trabajo está integrada por los ingresos señalados en el artículo 103 del Estatuto Tributario, esto es, los obtenidos “por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación,

honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales." (…)

21.6. Pertenecen a la cédula de rentas no laborales todos aquellos ingresos que no se clasifiquen expresamente en las demás cédulas. Dentro de esta cédula hacen parte los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen, por al menos 90 días continuos o discontinuos, dos o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad respectiva. En ese evento, ningún ingreso por honorarios podrá incluirse en la cédula de rentas de trabajo. 2. De las reglas analizadas la Corte concluye que el sistema cedular separa por completo la forma de depuración, a partir del tipo de ingreso, razón por la cual es dicho aspecto, y no la condición del contribuyente, la que opera como variable de definición de las reglas aplicables para dicha depuración. // Tratándose de los ingresos que perciben los trabajadores independientes, concurren dos hipótesis normativas diferentes. En primer lugar, cuando la persona trabaja por cuenta propia, los honorarios que perciben ingresan a la cédula de rentas laborales y la depuración de tales ingresos se realiza conforme a las reglas predicables de esa cédula. Dichas reglas no contemplan la posibilidad de deducir los costos y gastos, aunque también refieren a lo previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual dispone que la renta líquida se determinará a partir de la resta de, entre otros factores, los costos realizados imputables a los ingresos netos. Esto sin que haga referencia específica a los gastos. // En segundo lugar, si se trata de un trabajador independiente que ha contratado personal en las condiciones mencionadas en el fundamento 21.6, los ingresos harán parte de la cédula de ingresos no laborales, en la cual sí existe norma expresa que permite detraer los costos y gastos en que incurre el contribuyente."

[73] Corte Constitucional. Sentencia C-120 de 2018. (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[75] Corte Constitucional. Sentencia C-668 de 2015. (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[76] Ibídem.

[77] Corte Constitucional. Sentencia C-120 de 2018. (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[78] Resaltado fuera del original. Corte Constitucional. Sentencia C-668 de 2015. (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

[79] Según lo señalado en la Sentencia C-100 de 2019 (MP Alberto Rojas Ríos) “Cuando una disposición es declarada inexequible, la cosa juzgada material produce como efecto, una limitación de la competencia del legislador (ordinario o extraordinario), que le impide reproducir el contenido material de la norma que no se ajusta a la Carta Fundamental, y en el evento que ello ocurra la Corte debe proferir un fallo de inexequibilidad por la violación del mandato dispuesto en el artículo 243 de la Constitución Política.”

[80] Colombia, Congreso de la República, Gaceta del Congreso 1047 de 28 de noviembre de 2018, Página 100.

[81] En el ámbito reglamentario el Decreto 1625 DE 2016 “por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario” establece Artículo 1.2.1.20.2. Clasificación de las rentas cedulares de las personas naturales y sucesiones ilíquidas residentes. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementario, las rentas cedulares de las personas naturales y sucesiones ilíquidas residentes se clasifican así: // 1. Rentas de trabajo: Pertenecen a esta cédula las rentas de trabajo definidas en el artículo 103 del Estatuto Tributario, considerando las definiciones que se establecen en el artículo 1.2.1.20.3 de este Decreto. (…) 4. Rentas no laborales: Se incluyen en esta cédula todos los ingresos que no clasifiquen en ninguna de las otras cédulas y aquellos ingresos que no cumplan con la definición de compensación por servicios personales. // Adicionalmente clasifican en esta cédula los honorarios percibidos por la persona natural residente que ha contratado o vinculado por al menos noventa (90) días continuos o discontinuos, dentro del mismo período gravable, a dos (2) o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad. El término aquí señalado deberá ser cumplido como mínimo respecto de dos (2) trabajadores o contratistas. // Se clasifican en esta cédula los ingresos obtenidos por la persona natural cuando no se cumpla con la definición de compensación por servicios personales, contenida en el artículo 1.2.1.20.3., de este Decreto. // Las personas naturales residentes clasificadas en esta cédula que se encuentren obligadas a llevar contabilidad por el desarrollo de sus actividades o que opten voluntariamente por llevarla, deberán aplicar las normas establecidas en el Estatuto Tributario. // 5. Dividendos y participaciones: Corresponden a esta cédula los dividendos y participaciones recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales y extranjeras. Artículo 1.2.1.20.3. Definiciones. Para efectos de la clasificación de las rentas cedulares se tendrán en cuenta las siguientes definiciones: Compensación por servicios personales: Se considera compensación por servicios personales toda actividad,

labor o trabajo prestado directamente por una persona natural, que genere una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración. // Cuando la persona natural cumpla con la totalidad de las siguientes condiciones, no se considerará que la actividad, labor o trabajo, corresponde a una compensación de servicios personales: // 1. Incurrir en costos y gastos necesarios para la prestación de tales servicios, de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario. // 2. Desarrollar su actividad con criterios empresariales y comerciales teniendo en cuenta lo normalmente acostumbrado en su respectiva actividad, tales como: asunción de pérdidas monetarias que resulten de la prestación del servicio, asunción de responsabilidades ante terceros por errores o fallas en la prestación del servicio. // 3. Contratar o vincular a dos (2) o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad generadora de renta, por un término igual o superior a noventa (90) días continuos o discontinuos durante el periodo gravable. El término aquí señalado deberá ser cumplido como mínimo respecto de dos (2) trabajadores o contratistas. // Parágrafo. Para efectos de la definición de compensación por servicios personales de que trata este artículo, no se tendrán en cuenta los honorarios, en la medida que a estos ingresos se les aplicará lo previsto en el inciso segundo del numeral 4 del artículo 1.2.1.20.2., de este Decreto.

[82] Sentencia C-1060A de 2001.

[83] M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

[84] M.P. Alejandro Linares Cantillo.