ACCION PUBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

Las demandas públicas de inconstitucionalidad deben cumplir con las siguientes exigencias: (i) señalar las normas acusadas como inconstitucionales a través de su transcripción literal o adjuntando un ejemplar de la publicación oficial; (ii) indicar las normas constitucionales que se consideren infringidas; (iii) explicar las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) cuando sea aplicable, señalar el trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en la que fue quebrantado; y (v) esbozar los motivos por los cuales la Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda. En relación con el tercer requisito, la jurisprudencia de esta Corporación estima que el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad no exige el cumplimiento de estándares técnico-constitucionales complejos.

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR VULNERACION DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD-Requisitos en la carga argumentativa

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD POR OMISION LEGISLATIVA RELATIVA-Impone al demandante una mayor carga argumentativa

FONDO NACIONAL DE GARANTÍAS Y FONDOS DE GARANTÍAS DE ECONOMÍA MIXTA-Diferencias

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Incumplimiento de requisitos exigidos en cargo por violación al principio de igualdad

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL EN DEMANDA POR OMISION LEGISLATIVA-Ineptitud sustantiva por incumplimiento de carga argumentativa

REPÚBLICA DE COLOMBIA

CORTE CONSTITUCIONAL

Sala Plena

Sentencia C-538 de 2023

Expediente: D-15.234

Demanda de inconstitucionalidad contra el

artículo 175 del Decreto 624 de 1989 “[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”, modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014.

Demandante:

Alejandro Sotello Riveros.

Magistrada Sustanciadora:

Natalia Ángel Cabo.

Bogotá, D. C. cinco (5) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

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

SENTENCIA.

I. ANTECEDENTES

1. El ciudadano Alejandro Sotello Riveros, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en el artículo 241 de la Constitución Política, demandó el artículo 175 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014. El actor presentó dos cargos iniciales. El primero, por la violación del derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal derivados de los artículos 13, 95-9 y 363 superiores. El segundo, por la violación del principio de legalidad tributaria previsto en el artículo 338 de la Constitución.

1. En auto del 16 de mayo de 2023 la magistrada sustanciadora encontró que el cargo

relacionado con los mandatos de igualdad y equidad tributaria cumplió los requisitos de aptitud mientras que el cuestionamiento relacionado con el principio de legalidad tributaria incumplió los presupuestos exigidos para el planteamiento de un cargo de inconstitucionalidad, pues no desarrolló el concepto de la violación de la Constitución Política. En consecuencia, le otorgó al ciudadano el término de tres días para subsanar la demanda

1. Tras el examen de la subsanación de la demanda, en auto del 8 de junio de 2023, la magistrada sustanciadora decidió: (i) admitir la acusación sustentada en la violación del derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal derivados de los artículos 13, 95-9 y 363 de la Carta Política; y (ii) rechazar el cargo por la presunta violación del principio de legalidad tributaria derivado del artículo 338 superior.

1. Asimismo, la magistrada sustanciadora comunicó el inicio del proceso al presidente de la República y al presidente del Congreso, corrió traslado a la Procuradora General de la Nación para que rindiera el concepto correspondiente, ordenó fijar en lista la norma acusada para garantizar las intervenciones ciudadanas e invitó a participar en el trámite constitucional a varias instituciones estatales y académicas para defender o atacar la constitucionalidad de la disposición demandada.

1. Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 2067 de 1991, la Corte procede a resolver sobre la demanda de la referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

1. A continuación, se transcribe la norma demandada:

“DECRETO 624 DE 1989

(30 de marzo de 1989)

Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989

“Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales”

ARTICULO 175. DEDUCCIÓN, PROVISIONES Y RESERVAS DEL FONDO AGROPECUARIO DE GARANTÍAS. <Artículo modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> El Fondo Nacional de Garantías tendrá derecho a deducir anualmente el valor de las reservas técnicas o de siniestralidad constituidas durante el respectivo ejercicio. En igual forma podrá proceder el Fondo Agropecuario de Garantías de que trata la Ley 16 de 1990 respecto a sus provisiones y reservas.

(…) ”.

III. LA DEMANDA

1. Alejandro Sotello Riveros presentó demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 175 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014. En auto del 8 de junio de 2023, se admitió un único cargo fundado en la violación del derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal derivados de los artículos 13, 95-9 y 363 superiores.

1. En concreto, a partir de los argumentos presentados en la demanda, la magistrada sustanciadora encontró que el reproche de inconstitucionalidad formulado por el actor se puede resumir en la violación del mandato de igualdad y del principio de equidad tributaria como consecuencia del tratamiento diferenciado que el artículo 175 del Estatuto Tributario otorga en materia de deducibilidad de las reservas técnicas o de siniestralidad para los fondos de garantías.

1. De forma inicial, el demandante precisó que, según la jurisprudencia constitucional1, la facultad del legislador de establecer los tributos no es absoluta en la medida que tiene ciertos límites como la igualdad y la equidad. En el caso de la igualdad, el actor explicó que uno de sus mandatos corresponde al deber que tiene el legislador de otorgar un trato similar a sujetos que se encuentran en la misma situación. En lo que respecta a la equidad tributaria, el ciudadano argumentó que este mandato exige, en su dimensión horizontal, una comparación entre la capacidad económica de los distintos sujetos y un diseño de las normas impositivas que materialice el principio de trato igual frente a las capacidades económicas. Luego de identificar los parámetros constitucionales, el demandante desarrolló el concepto de la violación en dos secciones. En la primera, desarrolló un juicio de igualdad. En la segunda, planteó una omisión legislativa relativa.

1. El demandante planteó que la norma acusada viola la igualdad y equidad tributaria porque establece un tratamiento diferenciado injustificado en materia de la deducibilidad de las reservas técnicas o de siniestralidad. Como fundamento de este planteamiento el actor identificó dos sujetos comparables, de un lado, el Fondo Nacional de Garantías-FNG y, de otro, los Fondos de Garantías de Economía Mixta-FGEM. Luego, explicó que estos sujetos son comparables por las siguientes razones:

ii. Los sujetos desarrollan objetos sociales similares, pues son fiadores institucionales que respaldan la financiación de créditos, razón por la que su actividad tiene la finalidad de facilitar el acceso al crédito de personas naturales y empresas. Así, el ciudadano explicó que,

de acuerdo con el artículo 241 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, el FNG se dedica comercialmente a los esquemas de cobertura de riesgo, servicios financieros y mecanismos de acceso al crédito para el desarrollo del país. Por su parte, a partir de los certificados de existencia y representación de algunos FGEM, el actor explicó que estos fondos son fiadores institucionales que respaldan el cumplimiento de las obligaciones derivadas de créditos que otorgan las empresas con las que tienen convenios y en algunos casos ejercen el rol de agentes comercializadores del FGN a nivel regional, lo que significa que existe unidad de negocio entre los sujetos.

iii. El FNG y los FGEM tienen la misma naturaleza jurídica, debido a que están constituidos como sociedades anónimas, de naturaleza mercantil, de economía mixta del orden nacional.

iv. Tanto el FGN como el FGEM necesitan constituir reservas técnicas o de siniestralidad con el fin de dar cumplimiento a las obligaciones que adquieren.

1. A partir de las similitudes descritas, el actor manifestó que los sujetos de comparación deben recibir el mismo tratamiento en materia de la deducibilidad de las reservas técnicas y precisó, con fundamento en la sentencia C-766 de 2013, que el hecho de que los sujetos de comparación estén sometidos a diferentes regímenes de vigilancia no justifica un trato tributario disímil.

1. Luego, el actor explicó, a partir de la revisión del trámite legislativo, que el propósito del beneficio tributario otorgado al FNG es la protección de las reservas, esto es, de los recursos que utiliza ese fondo para cumplir con sus obligaciones financieras. En ese sentido, el actor cuestionó que, a pesar de la similitud en las actividades del FNG y los FGEM, solo están protegidos los recursos de las reservas del FNG. De manera que, el trato desigual impone dos consecuencias negativas sobre los FGEM, pues, de un lado, no cuentan con una protección de los recursos de sus reservas y, de otro lado, se aumenta su carga impositiva. De esta forma, se viola la igualdad y la equidad tributaria.

1. En cuanto al test de igualdad, el actor señaló que en el presente asunto procede un juicio de intensidad leve, debido a que se trata de un asunto tributario en relación con el que el legislador tiene un amplio margen de configuración y porque no concurren criterios sospechosos de discriminación. Luego, indicó que de acuerdo con los criterios que se deben verificar en este test se advierte que la disposición acusada no cumple con la finalidad perseguida por el legislador, pues no protege los recursos de las reservas de los FGEM, quienes también otorgan garantías frente a terceros. Por lo tanto, solicitó que se declare la inconstitucionalidad de la disposición acusada.

1. Adicionalmente, el demandante argumentó que la disposición acusada incurrió en una omisión legislativa relativa, la cual sustentó a partir de los siguientes elementos:

i. El artículo 175 del Estatuto Tributario acusado es la norma sobre la que se predica la omisión legislativa.

ii. La omisión legislativa relativa se generó porque la disposición acusada solo le permitió al Fondo Nacional de Garantías y al Fondo Nacional Agropecuario deducir las reservas técnicas para efectos del impuesto de renta, pero omitió otorgar esa misma posibilidad a los FGEM.

iii. El deber de incluir a los FGEM en la disposición acusada se deriva del artículo 95.9 de la Constitución que prevé la obligación de contribuir con las cargas públicas dentro de conceptos de justicia y equidad, y de los mandatos de igualdad y equidad tributaria previstos en el artículo 13 y 363 superiores.

iv. El trato diferenciado carece de justificación por parte del legislador y desconoce que las diferencias entre el FNG y los FGEM son menores, ya que los fondos se dedican, en lo sustancial, a otorgar fianzas y garantías a terceros, y el legislador no justificó, de manera expresa, la distinción de trato.

v. La falta de inclusión de los FGEM en la disposición genera la desprotección de los recursos

de sus reservas y aumenta su carga impositiva.

1. Con fundamento en lo expuesto, el actor solicitó que se declare inexequible el artículo 175 del Estatuto Tributario Nacional2.

IV. INTERVENCIONES

1. A continuación, la Sala sintetizará los conceptos remitidos por las instituciones públicas y privadas que intervinieron en el presente proceso de constitucionalidad. Las intervenciones serán ordenadas de acuerdo con el sentido de la decisión que se solicitó adoptar a esta Corporación, a saber: (i) inhibición; (ii) exequibilidad; y (iii) inexequibilidad.

INTERVINIENTE

SOLICITUD

Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO)

INHIBICIÓN

EXEQUIBILIDAD

2.

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE)

INHIBICIÓN

EXEQUIBILIDAD

3.

Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN)

EXEQUIBILIDAD

4.

Fondo Nacional de Garantías (FNG)

EXEQUIBILIDAD

5.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

EXEQUIBILIDAD

6.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero (ICDT)

INEXEQUIBILIDAD

Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario FINAGRO3

1. FINAGRO solicitó que la Corte se declare inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda. En caso de que la Corte decida pronunciarse de fondo, la entidad solicitó que se declare la exequibilidad de la disposición demandada o que se condicione su constitucionalidad sin afectar el beneficio tributario actualmente contemplado para el Fondo Agropecuario de Garantías FAG.

1. Inicialmente, la entidad interviniente cuestionó la aptitud de la demanda a partir de tres grupos de argumentos relacionados con: (i) los sujetos destinatarios del beneficio tributario y, en consecuencia, la identificación de los sujetos de comparación; (ii) el criterio de comparación; y (iii) el cumplimiento de los requisitos de los cargos por omisión legislativa relativa.

1. Primero, la entidad indicó que la disposición demandada prevé un beneficio tributario para dos sujetos a saber: el Fondo Nacional de Garantías y el Fondo Agropecuario de Garantías. Sin embargo, el desarrollo del cargo no presentó ningún argumento relacionado con el FAG, ya que el demandante planteó únicamente la inconstitucionalidad a partir de la similitud entre el FNG y los FGEM. Por lo tanto, la caracterización de los grupos a comparar está incompleta por la ausencia de argumentación frente al FAG.

1. Segundo, la entidad señaló que la falta de claridad y precisión en relación con los sujetos de comparación impacta en la definición adecuada del criterio de comparación. Adicionalmente, indicó que al ser tanto el FNG como el FAG destinatarios del beneficio tributario el demandante debía indagar y considerar las razones por las que el legislador decidió otorgar el beneficio a esos fondos, esto es, el fundamento del trato diferenciado. De manera que, el cargo es insuficiente porque el actor se limitó a considerar la finalidad de la norma frente al FNG, pero no indagó por la racionalidad del legislador para otorgarle el beneficio tributario solo al FGN y al FAG y no a otros fondos.

1. Tercero, FINAGRO argumentó que el cargo incumplió los requisitos exigidos para sustentar una omisión legislativa relativa. De un lado, la entidad cuestionó que la demanda se limitara a confrontar instituciones, esto es, los fondos de garantías y omitiera considerar los destinatarios de los servicios de los fondos, en relación con quienes se predica el mandato de igualdad. De otro lado, señaló que el planteamiento sobre una posible omisión legislativa

relativa es insuficiente porque no se precisó el deber constitucional omitido por el legislador.

1. Luego de exponer las razones correspondientes a la ineptitud de la demanda, FINAGRO argumentó que la disposición acusada se expidió en el marco del amplio margen de configuración del legislador en materia tributaria, cuyo ejercicio admite el otorgamiento de tratos diferenciados compatibles con la Constitución. Con base en las sentencias C-249 de 2013 y C-1003 de 2004, el interviniente destacó que las normas sobre deducciones y beneficios tributarios solo serán inconstitucionales si se comprueba una notable discriminación entre los contribuyentes.

1. Para el caso concreto, la entidad propuso el desarrollo de un test de igualdad de intensidad leve, debido a que no se presentó un criterio sospechoso de discriminación. Luego, explicó que la sola referencia a la actividad económica de los fondos no es suficiente para sostener que el trato diferenciado sea injustificado. Por el contrario, debe indagarse por el fin perseguido por la norma, que en el caso del beneficio otorgado al FAG es fortalecer el acceso al crédito de los campesinos. Sobre este punto, FINAGRO resaltó que el hecho de que el accionante no encuentre justificaciones para el trato diferenciado no significa que no existan esa justificación.

1. El interviniente agregó que en el caso del FAG sí existe una razón constitucional que justifica el otorgamiento del beneficio tributario a este fondo. En concreto, expuso que el FAG tiene el propósito de facilitar el acceso a crédito de sujetos de especial protección como la población campesina, que recibe del fondo préstamos en condiciones de solidaridad e inclusión que el mercado ordinario no ofrece. Al respecto, la entidad señaló que esta protección de la población campesina es un fin constitucionalmente imperioso de acuerdo con el artículo 64 de la Constitución y, por lo tanto, que justifica un trato diferenciado.

1. Del mismo modo, el interviniente anotó que entre el FAG y los FGEM existen diferencias relevantes, las cuales resumió así:

FAG

FGEM

Naturaleza jurídica

El FAG es un fondo cuenta sin personería jurídica, administrado por FINAGRO.

Es una sociedad comercial de economía mixta.

Objeto social

Garantizar los créditos y operaciones financieras destinados a financiar proyectos del sector agropecuario, pesquero, de la acuicultura, forestal, y rural en general.

Otorgar, ofrecer, promover y comercializar esquemas de cobertura de riesgo, servicios financieros, de información tecnológicos u operativos y en general, aquellos servicios que faciliten el acceso al crédito y/o contribuyan al desarrollo económico del país.

Población objetivo

Campesinos. Pequeños Productores de Ingresos Bajos ("PPIB"), pequeños, medianos y grandes productores en el área rural (incluidos jóvenes rurales, mujer rural, víctimas de desplazamiento forzado, víctimas, reincorporados).

Micro, pequeñas y medianas empresas, y personas naturales en las áreas urbanas y rurales.

Comisiones

Las comisiones que cobra el FAG tienen un precio inferior al costo técnico, en apoyo a los

campesinos y pequeños productores; y por tanto, los aportes del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y de FINAGRO subsidian de forma implícita parte de los porcentajes de la prima dejados de pagar por los productores agropecuarios.

Las comisiones que cobran los FGEM están sometidas a precios de mercado, y no tienen ningún tipo de subsidios.

¿Las garantías que expiden tienen el mismo tratamiento de las garantías soberanas?

Sí

No

Entidad encarga de inspección y vigilancia

Superintendencia Financiera de Colombia.

Superintendencia de Industria y Comercio.

¿Genera y distribuye utilidades?

No, porque parte de la comisión técnica de pequeños productores es subsidiada de forma implícita y, por tanto, los resultados financieros del Fondo dependen de los aportes públicos y de FINAGRO.

Sí generan y distribuyen utilidades

1. FINAGRO argumentó que la finalidad perseguida por el legislador al otorgar el beneficio tributario al FAG, esto es, fortalecer el acceso al crédito de los campesinos y otras

poblaciones rurales vulnerables se logra a través de la deducción tributaria. Agregó que este medio no está prohibido y, finalmente, concluyó que el medio es eficaz, pues permitió que el FAG alcanzara sostenibilidad financiera, lo que lo convierte hoy en día en una entidad indispensable para ofrecer los créditos accesibles a los campesinos y las campesinas. Sobre este punto, la entidad ofreció evidencia del impacto del beneficio tributario en la gestión del crédito agropecuario. En particular, destacó que el beneficio tributario del FAG ha permitido un aumento del crédito movilizado, que pasó de 3.4 billones de pesos en el año 2015 a 5,38 billones de pesos en el año 2022 asignado principalmente a productores pequeños y de bajos ingresos4.

1. Por último, la intervención alertó a la Corte sobre una eventual decisión de inexequibilidad. En criterio del interviniente la eliminación del beneficio tributario en favor del FAG generaría graves retrocesos en materia de acceso al crédito del campesinado. En concreto, el interviniente indicó que la ausencia del beneficio tributario habría impactado en una reducción del patrimonio del FAG y, por lo tanto, de las garantías que puede otorgar en montos que oscilan en los 5.800 millones de pesos para el año 2016 a 121.000 millones de pesos para el año 2023. Por lo tanto, solicitó que en caso de encontrarse una transgresión a los principios de igualdad y equidad tributaria la decisión consista en condicionar la disposición, pero no en expulsarla del ordenamiento.

Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (ANDJE)5

1. La Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado solicitó a la Corte inhibirse para pronunciarse de fondo por ineptitud de la demanda y, en subsidio, que se declare exequible la disposición acusada.

1. La interviniente indicó que la demanda no es apta porque la norma acusada regula la deducción de las reservas técnicas del impuesto de renta de dos sujetos, el FNG y el FAG,

pero el demandante se limitó a ofrecer razones únicamente en relación con el FNG. Adicionalmente, destacó que de la revisión del trámite legislativo resulta claro que las motivaciones que tuvo el legislador para otorgar el beneficio tributario al FNG y al FAG no son equivalentes y, por lo tanto, el actor debió considerar la justificación para otorgar el beneficio frente a cada uno de los sujetos. Con fundamento en estas deficiencias, la Agencia solicitó que la Corte no se pronuncie de fondo sobre el cargo planteado o que solo examine la constitucionalidad del beneficio tributario otorgado al FNG.

1. Luego, la Agencia se pronunció sobre la constitucionalidad del beneficio tributario otorgado al FNG. En particular, resaltó que la disposición acusada se enmarca en el amplio margen de configuración del legislador, que le permite valorar las características de los contribuyentes y definir las medidas tributarias correspondientes. Para la entidad, esta valoración solo resultará inconstitucional cuando sea irrazonable, arbitraria o caprichosa.

1. En línea con lo anterior, la Agencia indicó que la disposición acusada no es arbitraria, pues si bien entre el FNG y los FGEM existen similitudes como el tipo de actividad económica o su condición de contribuyentes del impuesto de renta también existen diferencias que justifican el trato diferenciado. En particular, explicó características del FNG que no son predicables de los FGEM. Así, destacó que el FNG: (i) es un instrumento y vehículo de política pública que se rige por normas de derecho público; (ii) el ejercicio de sus funciones ha permitido contrarrestar eventos que perturban el orden económico; y (iii) debe cumplir reglas estrictas sobre reservas técnicas, administración del riesgo o insolvencia. De manera que, no existe una equivalencia entre los fondos comparados que obligue al legislador a otorgar a los FGEM el beneficio tributario previsto en la norma acusada.

Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN)6

1. La Dirección de Impuestos y Aduanas (DIAN) solicitó que se declare la exequibilidad de la

disposición demandada.

1. En primer lugar, la DIAN hizo referencia a los objetos sociales del FNG y el FAG. Así, explicó que el FNG es una entidad encargada por el Gobierno Nacional para facilitar el acceso al crédito a trabajadores independientes, micro, pequeñas, medianas y grandes empresas mediante el otorgamiento de garantías, y también respalda el acceso a créditos de vivienda. Por su parte, el FAG respalda los créditos para la financiación de proyectos en el sector agropecuario que se otorguen a productores que no pueden ofrecer las garantías ordinarias exigidas por el mercado.

1. En segundo lugar, la entidad señaló que la disposición acusada, en la medida en que establece un beneficio tributario, debe ser interpretada de forma restrictiva. De manera que, tal y como lo plantea el demandante, únicamente el FNG y el FAG pueden deducir las reservas técnicas del impuesto de renta y otros fondos de garantías quedan excluidos de ese beneficio.

1. En tercer lugar, la DIAN hizo referencia a las reglas jurisprudenciales sobre los beneficios tributarios según las cuales: (i) el legislador cuenta con un amplio margen de configuración para establecer beneficios tributarios, el cual está limitado por el respeto al principio de igualdad material; (ii) la definición de beneficios tributarios no viola el principio de igualdad cuando toma en cuenta la capacidad de los contribuyentes; (iii) en atención al margen de configuración del legislador en materia tributaria no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado y se presume que su decisión es constitucional; (iv) la carga de demostrar la inconstitucionalidad recae sobre quien controvierta el ejercicio de la facultad impositiva; (v) las medidas tributarias están sometidas a un escrutinio de intensidad débil, salvo que se adviertan indicios de inequidad o arbitrariedad; (vi) todos los beneficios tributarios afectan, en cierta medida, el principio de igualdad. Por lo tanto, se configura un indicio de inequidad cuando la medida se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que los destinatarios de la norma favorable y no se evidencien razones poderosas de política fiscal o fines extrafiscales relevantes que justifiquen la distinción de trato.

1. En cuarto lugar, a partir de las reglas jurisprudenciales descritas la DIAN indicó que la disposición acusada se emitió en ejercicio del amplio margen de configuración del legislador en la materia. Adicionalmente, a partir de los pasos definidos en la jurisprudencia constitucional para adelantar el test de igualdad, la entidad señaló que existen diferencias relevantes entre el FNG, el FAG y los FGEM, que justifican el trato diferenciado. De acuerdo con la interviniente, el FNG y el FAG desarrollan actividades de crédito y financiación del sector agropecuario y para personas en situación de vulnerabilidad, las cuales no ejercen los FGEM. De manera que, la entidad descarta que se trate de sujetos comparables y, por ende, que exista una violación de los mandatos de trato igualitario.

1. Finalmente, la DIAN argumentó que la norma demandada es exequible porque el beneficio tributario cuestionado obedece a criterios de razonabilidad, persigue objetivos constitucionales y es adecuado para alcanzar esas finalidades. En concreto, argumentó que el beneficio tributario en favor del FNG y el FAG fomenta la actividad de estos fondos que otorgan garantías en sectores relevantes para el desarrollo de políticas públicas y contribuyen a la protección de las personas más vulnerables en cumplimiento de los mandatos previstos en los artículos 13, 64, 65 y 334 de la Carta Política. De esa manera, la interviniente encuentra que la disposición acusada desarrolla la protección constitucional de la población vulnerable y otorga prioridad al acceso progresivo a la propiedad de la tierra de los campesinos y a la producción de alimentos, razón por la que la distinción de trato está justificada y, por lo tanto, no es violatoria de los principios de igualdad y equidad tributaria.

Fondo Nacional de Garantías (FNG)7

1. El Fondo Nacional de Garantías solicitó que se declare la exequibilidad del artículo 175 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014.

1. Para empezar, el interviniente explicó que el margen de configuración del legislador en el diseño del sistema tributario cubre tanto la determinación de los tributos como la definición de beneficios tributarios. Sobre la posibilidad de otorgar beneficios tributarios, el FNG precisó que la Constitución los autoriza siempre que persigan una finalidad constitucional. Así, por ejemplo, destacó que de acuerdo con la sentencia C-1107 de 2001 una de las finalidades que justifican un beneficio tributario corresponde a: "el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social"8.

1. En criterio de la entidad interviniente, el FNG ofrece servicios de gran sensibilidad social, aspecto que lo diferencia de los FGEM. De acuerdo con la intervención existen diferencias significativas entre el FNG y los FGEM que no solo justifican un trato diferenciado, sino que tornan inviable afirmar que los sujetos están en circunstancias análogas. Sobre las diferencias entre los sujetos expuso los siguientes elementos:

1. El FNG tiene su objeto social definido en la ley, el cual está focalizado en facilitar el acceso a crédito de los trabajadores independientes y a las micro, pequeñas, medianas y grandes empresas. Por su parte, la ley no define el objeto social de los FGEM ni fueron creados por ley.

2. La participación estatal en el FNG es mayoritaria, mientras que en los FGEM no supera el 50%. De esa manera, el FNG está vinculado al Ministerio de Hacienda, mientras que los FGEM no tienen ese vínculo.

3. El FNG es vigilado por la Superintendencia Financiera mientras que los FGEM son vigilados por la Superintendencia de Sociedades. La vigilancia por parte de la Superintendencia Financiera conlleva el cumplimiento de reglas adicionales sobre los márgenes de solvencia, el patrimonio técnico, la constitución de reservas técnicas, la gestión de riesgo, entre otros.

4. El régimen legal de los sujetos de comparación es distinto, pues mientras el FNG tiene una regulación especial y sigue lineamientos específicos del Ministerio de Hacienda, los FGEM se

rigen por normas ordinarias.

5. Los servicios que prestan los fondos difieren porque el FNG ofrece garantías admisibles, mientras que los FGEM no ofrecen este tipo de garantías. La garantía admisible cubre el monto total e individual de la obligación con base en un valor establecido. Por su parte, una garantía no admisible no ofrece coberturas individuales de las obligaciones, sino que otorga una cobertura colectiva que diferencia entre pérdidas esperadas e inesperadas.

1. Además de destacar las diferencias ente el FNG y los FGEM en los puntos descritos, el interviniente hizo énfasis en las particularidades del FNG en aspectos como: (i) el objetivo de su creación en el año 1981 para la promoción de la industria nacional; (ii) el control que se ejerce sobre su actividad por parte de la Contraloría General de la Nación, la Procuraduría General de la Nación y la Superintendencia Financiera, que lo obliga a cumplir las disposiciones técnicas del Estatuto Orgánico Financiero; (iii) el gobierno corporativo del fondo, en el que la decisión de focalización de garantías debe contar con el voto favorable del Ministro de Hacienda. De manera que, las actuaciones del FNG están encaminadas a soportar aquellos sectores económicos o programas que resultan prioritarios para el gobierno nacional; (iv) el desarrollo de su actividad para corregir fallas o distorsiones del mercado en el acceso a crédito, tal y como ha sucedido en diversas situaciones de crisis económica, social y ecológica; y (v) la focalización de su actividad para la atención de ciertas poblaciones, incluidas personas en situación de vulnerabilidad.

1. Adicionalmente, la entidad resaltó que el tipo de garantías otorgadas por los sujetos objeto de comparación genera diferencias relevantes en la definición de las reservas. Sobre el tipo de garantías y las reservas técnicas la entidad explicó que:

1. El FNG realiza una actividad de riesgo en la que otorga una garantía que respalda la eventualidad del incumplimiento de créditos individuales. El FNG asume el pago de un porcentaje del saldo insoluto del crédito no cubierto por el deudor. Al ser este el objeto de la garantía, uno de los principales costos del FNG corresponde a la constitución de las reservas técnicas o de siniestralidad, que son un mecanismo anticipado para la atención de futuros

siniestros y que, por atender a garantías individuales, deben reflejar el costo estimado de siniestros que no han ocurrido y no han sido pagados considerando cada garantía individual.

1. Por su parte, los FGEM tienen un modelo de negocio distinto, en el que la cobertura sobre los riesgos no opera de manera individual respecto de cada una de las obligaciones asumidas por un deudor específico, sino que se otorga una cobertura general respecto a estimaciones de riesgos sobre portafolios. De manera que, los Fondos Regionales operan bajo: "un modelo flexible de garantías que cuenta con una cobertura de pérdidas esperadas o inesperadas contra el riesgo de crédito de un portafolio, bajo un esquema de coberturas colectivas"9. Por lo anterior, en estricto sentido, los FGEM no constituyen reservas de siniestralidad, entendidas como la provisión técnica de respaldo frente a cada incumplimiento individual asegurado, sino que realizan una estimación de un hecho futuro bajo criterios definidos a su discrecionalidad, como lo hacen las demás entidades del sector real.

1. A partir de lo anterior, el interviniente indicó que los sujetos no son comparables porque el FNG cumple una finalidad de protección, que resuelve distorsiones o fallas en el mercado en el acceso al crédito y es un instrumento de intervención del Estado en la economía concebido para cumplir las finalidades establecidas en el artículo 334 y 335 superiores, entre ellas la democratización del crédito. Por su parte, los FGEM son entidades del sector descentralizado del nivel territorial, constituidas como sociedades de economía mixta, con una participación accionaria privada y ánimo de lucro.

1. Adicionalmente, el ordenamiento prevé en otras disposiciones la posibilidad de deducir las reservas, especialmente frente a entidades sujetas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, pues como consecuencia de esta vigilancia deben cumplir una serie de reglas de gestión de riesgo, que limitan el patrimonio y el margen de maniobra de las entidades. Así, por ejemplo, el interviniente destacó que los recursos que el FNG destina para las reservas técnicas no están disponibles para el uso libre de la entidad. Por su parte, los FGEM al

constituir reservas voluntarias pueden disponer de esos recursos, de manera que el patrimonio disponible entre el FNG y los FGEM difiere.

1. Finalmente, el Fondo Nacional de Garantías indicó que si se declara la inexequibilidad de la norma se terminaría por disminuir su patrimonio, pues debería soportar una mayor carga impositiva. La consecuencia directa de esta circunstancia es que el fondo no podría ofrecer el mismo nivel de garantías que ha otorgado hasta el momento en beneficio de sectores con dificultades de acceso al crédito.

Ministerio de Hacienda y Crédito Público10

1. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicitó a la Corte declarar exequible el artículo 175 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014.

1. El interviniente resaltó que el legislador tiene un amplio margen de configuración en materia tributaria dentro del cual actuó al definir el beneficio demandado y destacó que los sujetos no son comparables. El Ministerio de Hacienda sostuvo que entre el FNG y los FGEM existen diferencias relevantes como: (i) la naturaleza jurídica; (ii) la calidad de instrumento de política pública del FNG; (iii) la regulación especial de las actividades del FNG, en aspectos como las normas contables, la regulación prudencial, la administración de riesgos y la constitución de reservas. En este punto el Ministerio precisó que el FNG está obligado a contar con un sistema integral de administración de riesgos producto de la particularidad de su modelo de negocio, pues el fondo responde de manera individual por cada garantía. Por el contrario, los FGEM cubren los créditos de manera colectiva y esto disminuye su riesgo al tiempo que aumenta su rentabilidad. Por lo tanto, los riesgos que asumen cada uno de estos fondos no son equivalentes.

1. A pesar de que en criterio del Ministerio de Hacienda los sujetos no son comparables, la intervención también abordó la legitimidad de la medida y la idoneidad del medio empleado por el legislador. De acuerdo con el interviniente la medida es legítima porque la deducción tributaria que establece la norma demandada reconoce la magnitud de las obligaciones de aprovisionamiento de reservas a cargo del FNG y el hecho de que este fondo está diseñado para responder a las fallas de mercado y a los eventos sociales que limitan la capacidad de acceder al crédito. Adicionalmente, el FNG cobra una especial relevancia para la protección de las finanzas públicas porque sin esta entidad en eventos de calamidad o desastre el Estado tendría que cumplir su función de aprovisionamiento de manera directa. En ese sentido, la finalidad del FNG no es el lucro, contrario a lo que sucede con los FGEM, y dada la importancia de los fines sociales que cumple el FNG el beneficio tributario está plenamente justificado. Finalmente, el ministerio indicó que la siniestralidad del FNG está en constante aumento desde el Covid-19, razón por la que su situación patrimonial y tributaria es completamente distinta a los FGEM.

1. Por último, el Ministerio de Hacienda expuso que tampoco considera que exista una violación del principio de equidad tributaria con base en las mismas consideraciones que planteó sobre el mandato de igualdad.

Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero (ICDT)11

1. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero solicitó que se declare la inexequibilidad diferida de la disposición demandada.

1. El interviniente precisó, de forma inicial, que comparte el planteamiento principal de la demanda, según el cual, la disposición acusada transgrede los principios de igualdad y equidad tributaria. Como fundamento de lo anterior, el Instituto explicó que entre los sujetos de comparación se presentan las similitudes expuestas por el demandante y destacó que el

FNG es accionista de los otros fondos de garantía y estos, a su vez, son comercializadores del FNG, razón por la que hay una unidad de negocio que hace altamente comparable a esos fondos. A pesar de esas similitudes la norma acusada establece una distinción entre los sujetos porque solo permite que el FNG deduzca las reservas técnicas del impuesto de renta mientras que a los FGEM no se les permite esa deducción.

1. El ICDT agregó que en la revisión del trámite legislativo encontró que, contrario a lo señalado por el demandante, el beneficio tributario otorgado al FNG se sustentó en el tipo de actividad que cumple esta entidad. Sin embargo, el ICDP señaló que, incluso bajo la óptica de un beneficio tributario con fines de promoción de la actividad económica que desarrolla el FNG, no hay una justificación para no incluir como destinatarios de ese beneficio a los otros fondos de garantías. En ese orden, el interviniente planteó que los FGEM enfrentan consecuencias gravosas y desiguales en el desarrollo de su actividad económica.

1. Finalmente, el Instituto precisó que si bien el demandante no hizo referencia al Fondo Agropecuario de Garantías -FAG este fondo goza del mismo beneficio del FNG en materia de deducibilidad de las reservas técnicas. En la Gaceta 885 de 2013 se precisó que el objetivo del beneficio otorgado al FAG es capitalizar de manera indirecta ese fondo. En consecuencia, para el interviniente el beneficio tributario previsto en la disposición acusada y otorgado tanto al FNG como al FAG obedeció a dos finalidades diferentes. Sin embargo, ninguno de esos motivos justifica que otros fondos que adelantan la misma actividad económica estén excluidos del beneficio tributario.

1. Sobre la existencia de una omisión legislativa relativa, el ICDT comparte la posición del accionante porque la disposición acusada solo le permite a dos sujetos, esto es, el FNG y el FAG, deducir las reservas técnicas para efectos del impuesto de renta a pesar de que existen otros sujetos en la misma situación que deberían recibir un trato tributario equivalente. De manera que, el legislador incurrió en una omisión legislativa, ya que incumplió el mandato de distribuir las cargas entre los ciudadanos de acuerdo con los conceptos de justicia y equidad.

1. Por último, el Instituto explicó que la demanda no es clara sobre el alcance de la pretensión. Sin embargo, el interviniente precisó que una decisión de inexequibilidad simple no es el remedio que debe adoptar la Corte en este asunto pues, aunque por esa vía se resolvería la distinción de trato, se terminaría por generar efectos indeseados sobre el FNG y el FAG. Adicionalmente, precisó que la decisión tampoco puede consistir en extender el efecto de la norma a los otros fondos porque la Corte no puede crear beneficios tributarios, ya que esta facultad está reservada al legislador. En consecuencia, la entidad propuso que se declare la inexequibilidad diferida para que el legislador emita una nueva disposición que corrija la desigualdad entre los fondos de garantías que se deriva de la norma acusada.

V. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

1. La Procuradora General de la Nación rindió concepto y solicitó que se declare la exequibilidad del artículo 175 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014.

1. La procuradora indicó que para el examen de la disposición acusada procede un test leve de igualdad, en el que se debe comprobar que el fin que persigue la medida no esté prohibido y que el medio tenga la potencialidad para lograr el fin. El ministerio público explicó que el legislador creó el beneficio tributario demandado para promover la capitalización del FNG y el FAG, y con el fin de apoyar su actividad de crédito. En ese orden, el beneficio tributario pretende el fortalecimiento patrimonial de entidades que prestan servicios de gran sensibilidad social.

1. Por otra parte, la procuradora argumentó que una deducción en el impuesto a la renta efectivamente puede lograr el fin que se propuso el legislador. Esto se debe a que dichas medidas aumentan el capital disponible de los fondos para cumplir con su objeto social. Por último, hizo referencia a las intervenciones presentadas durante el trámite constitucional para señalar que entre los sujetos que integran los grupos de comparación no existe una identidad que obligue a concederles un tratamiento igualitario.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

a. Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda presentada en contra del artículo 175 del Decreto 624 de 198912, modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014 con fundamento en la competencia asignada en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política.

b. Cuestión previa: la aptitud de la demanda

1. La demanda que se examina en esta oportunidad se dirige contra el artículo 175 del Estatuto Tributario, con la modificación que introdujo el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014, en el que se prevé un beneficio tributario para dos fondos de garantías, estos son: el Fondo Nacional de Garantías-FNG y el Fondo Agropecuario de Garantías-FAG. El beneficio tributario consiste en permitirle a los fondos en mención deducir del impuesto de renta las reservas técnicas o de siniestralidad.

1. El ciudadano Alejandro Sotello Riveros demandó la disposición referida por la violación de los mandatos de igualdad, equidad tributaria y el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado bajo criterios de justicia y equidad -artículos 13, 95.9 y 363 de la Carta Política-. El actor desarrolló el concepto de la violación en dos secciones. En primer lugar, planteó que la disposición acusada transgrede los mandatos de igualdad y equidad tributaria, debido a que otorga un tratamiento diferenciado a sujetos equiparables. Para el actor, el Fondo Nacional de Garantías FNG y los Fondos de Garantías de Economía Mixta FGEM o fondos regionales al tener como actividad principal el otorgamiento de garantías deben recibir un trato similar desde la perspectiva tributaria y, por lo tanto, los FGEM también debieron ser destinatarios del beneficio tributario que prevé el artículo demandado. En segundo lugar, el actor planteó, a partir de los mismos mandatos constitucionales, que el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa al no incluir a los FGEM en la disposición acusada.

1. En el trámite de la acción pública de inconstitucionalidad FINAGRO y la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado argumentaron que los cargos formulados por el actor no cumplen los presupuestos de aptitud que permitan adelantar un examen de fondo. Las falencias identificadas por estos intervinientes están relacionadas con los siguientes puntos:

i. El accionante demandó una disposición que prevé un beneficio tributario para el Fondo Nacional de Garantías FNG y el Fondo Agropecuario de Garantías FAG, y cuestionó un trato diferenciado en relación con los FGEM a quienes no se les otorgó el beneficio. Sin embargo, el desarrollo del cargo no presentó ningún argumento dirigido a cuestionar la diferencia de trato entre los FGEM y el FAG. Esta falencia argumentativa impacta en la claridad y suficiencia con respecto a la identificación de los grupos de comparación, el criterio de comparación y el carácter injustificado del trato diferenciado.

ii. El planteamiento sobre la omisión legislativa relativa es insuficiente porque no se precisó cuál era el deber constitucional que obligaba al legislador a incluir a los FGEM en la disposición acusada.

1. Por su parte, otros intervinientes, aunque no cuestionaron la aptitud de la demanda, argumentaron que los sujetos propuestos no son comparables. En concreto, el Fondo Nacional de Garantías, el Ministerio de Hacienda, la DIAN y la Procuraduría General de la Nación señalaron que entre el Fondo Nacional de Garantías y los Fondos de Garantías de Economía Mixta o fondos regionales se presentan mayores diferencias que similitudes y, por lo tanto, no son sujetos comparables.

1. Teniendo en cuenta los cuestionamientos descritos, la Sala primero evaluará la aptitud sustantiva de la demanda. Para este propósito, reiterará su jurisprudencia sobre las condiciones argumentativas que se deben respetar para que la Corte Constitucional puede fallar de fondo una acción pública de inconstitucionalidad. Luego, explicará las razones por las cuales considera que en el presente asunto no concurren las condiciones de aptitud para emitir un pronunciamiento de fondo.

1. El artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 establece que las demandas públicas de inconstitucionalidad deben cumplir con las siguientes exigencias: (i) señalar las normas acusadas como inconstitucionales a través de su transcripción literal o adjuntando un ejemplar de la publicación oficial; (ii) indicar las normas constitucionales que se consideren infringidas; (iii) explicar las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) cuando sea aplicable, señalar el trámite impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado y la forma en la que fue quebrantado; y (v) esbozar los motivos por los cuales la Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda. En relación con el tercer requisito antes expuesto, la jurisprudencia de esta Corporación estima que el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad no exige el cumplimiento de estándares técnico-constitucionales complejos. No obstante, aunque no se requiera ser abogado para redactar y presentar una acción de ese tipo, lo cierto es que solo se pueden fallar de fondo aquellas demandas que permiten “iniciar un diálogo público y razonable entre el demandante, los ciudadanos interesados, las autoridades responsables y la Corte Constitucional”13.

1. Por ese motivo, la jurisprudencia ha exigido que las acciones públicas de inconstitucionalidad respeten cinco condiciones argumentativas mínimas que fueron sistematizadas en las sentencias C-1052 de 2001 y C-856 de 200514. Desde esas decisiones, la Corte estima que los cargos, es decir, las razones contenidas en las acciones públicas de inconstitucionalidad deben ser claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes. Para la Sala Plena, un cargo es claro cuando es entendible por un ciudadano del común y es cierto siempre que ponga en duda la constitucionalidad de un significado que efectivamente se deriva de la disposición jurídica demandada. Por otro lado, un cargo es pertinente cuando se basa en argumentos de orden constitucional. Al respecto, se inadmiten los cargos fundados en consideraciones exclusivamente subjetivas, legales, doctrinarias y de conveniencia sociopolítica. Además, un cargo es específico cuando indica la manera en la que la disposición acusada vulnera una o varias disposiciones constitucionales. Finalmente, un cargo es suficiente cuando plantea elementos mínimos que permiten iniciar un debate constitucional. Para respetar esa exigencia de suficiencia es necesario que el actor exponga todos los elementos argumentativos y probatorios indispensables para iniciar el juicio de validez sobre la norma atacada.

1. Ahora bien, cuando se formulan cargos por violación del mandato de igualdad, el demandante tiene una carga argumentativa especial, puesto que debe aportar elementos específicos que habiliten un pronunciamiento de fondo15. En este sentido, este Tribunal ha sostenido que una demanda de inconstitucionalidad por violación del derecho a la igualdad debe cumplir unos presupuestos específicos para activar el control de constitucionalidad y que consisten en: (i) indicar los grupos o situaciones comparables; (ii) explicar las razones por las que los grupos o situaciones son comparables; (iii) explicar cuál es el presunto trato discriminatorio introducido por las disposiciones acusadas y (iv) precisar la razón por la cual no se justifica dicho tratamiento distinto16 .

1. Por su parte, cuando se cuestiona una omisión legislativa relativa17 el demandante tiene unas cargas específicas más exigentes, de acuerdo con las cuales debe presentar los siguientes elementos: (i) la identificación de una norma sobre la cual se predique la omisión;

(ii) que la disposición excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo; (iii) que exista un deber específico impuesto directamente por la Constitución al legislador que resulta omitido; (iv) la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente; y (v) en los casos de exclusión, la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma18.

1. Por otro lado, en virtud del principio pro actione, el estudio de la aptitud de la demanda no puede convertirse en un método de apreciación excesivamente estricto que anule el derecho a presentar acciones públicas de inconstitucionalidad. Además, según ese principio, en caso de duda sobre el cumplimiento cabal de los requisitos de claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia, la Corte Constitucional tiene que admitir y fallar de fondo la demanda19.

1. Asimismo, con independencia de lo señalado en el auto admisorio, la Sala Plena es la competente para determinar si es dable o no y de qué manera un pronunciamiento de fondo sobre los cargos de las demandas, pues ella es la autoridad que tiene asignada la función de decidir sobre las acciones públicas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes20. Así lo ha precisado esta corporación, entre otras, en las sentencias C-623 de 2008, C-894 de 2009, C-055 y C-281 de 2013 y C-323 de 2021.

El examen de aptitud de los cargos

1. El actor planteó dos tipos de cuestionamientos a partir de los mismos mandatos constitucionales -artículos 13,95.9 y 363 superiores-. De un lado, el actor planteó una violación del principio de igualdad y equidad tributaria porque la disposición acusada trata de manera desigual a sujetos que por sus similitudes deben ser tratados de forma idéntica en materia tributaria, y propuso un test de igualdad21. De otro lado, el demandante señaló que

el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa, pues incumplió el deber de otorgarle a los FGEM el mismo beneficio tributario previsto para el FNG y el FAG. A partir de estos planteamientos pasa la Sala a evaluar si se cumplen los presupuestos de aptitud de los cargos de inconstitucionalidad.

El cargo por violación del mandato de igualdad y equidad tributaria no cumple los requisitos de aptitud

1. En relación con la alegada violación del principio de igualdad y de equidad tributaria por el trato disímil injustificado entre el FNG y los FGEM, y a partir de las cargas específicas exigidas en los cargos por violación del mandato de igualdad la Sala encuentra que:

1. Primero, el actor identificó los sujetos de comparación. En efecto, la demanda precisó que la comparación se propone entre, de un lado, el Fondo Nacional de Garantías y, de otro, los Fondos de Garantías de Economía Mixta o fondos regionales. Algunos intervinientes cuestionaron la insuficiencia en la identificación de los sujetos, debido a que la disposición acusada también prevé un beneficio tributario para el Fondo Agropecuario de Garantías y el actor omitió incluir a ese fondo en los grupos de comparación.

1. Para la Sala, la falta de referencia al FAG en este caso no afecta la aptitud del cargo porque el legislador decidió otorgar un beneficio tributario a dos instituciones y el actor explicó que la inconstitucionalidad de la disposición se deriva de la similitud de uno de esos beneficiarios -el FNG- con los sujetos que, a su juicio, fueron indebidamente excluidos -los FGEM-. En consecuencia, resulta clara, pertinente y suficiente la identificación de los sujetos de comparación, debido a que el actor explicó que los sujetos indebidamente excluidos se asimilan a uno de los fondos beneficiarios de la exención.

1. La admisibilidad de esa identificación de los sujetos se refuerza si se tiene en cuenta que algunos de los intervinientes resaltaron que durante el trámite legislativo se expusieron motivaciones diferentes para otorgar el beneficio tributario al FNG y al FAG. Por lo tanto, resulta viable entender, de acuerdo con el planteamiento de la demanda, que el cuestionamiento del actor propone la comparación entre el FNG y los FGEM, y no frente al otro destinatario del beneficio, esto es, el FAG. De manera que, el actor cumplió con el primer elemento del cargo de igualdad que corresponde a la identificación de los sujetos de comparación.

1. Segundo, el actor no cumplió con la carga de demostrar que los sujetos son comparables. Lo anterior, porque el demandante hizo referencia a características comunes que, a su juicio, comparten el FNG y los FGEM. Sin embargo, sobre esa argumentación se advierte que el actor, de un lado, presentó características generales de los fondos y que, por lo tanto, no demuestran una similitud relevante entre los sujetos y, de otro lado, enunció algunos rasgos de los fondos que no se comparten entre los sujetos de comparación y, por lo tanto, no demuestran que se trata de sujetos comparables.

1. En primer lugar, el actor hizo referencia a la calidad de contribuyentes del impuesto de renta. Esta circunstancia constituye un rasgo general, que no permite tener por acreditada la comparabilidad de los sujetos frente a la disposición acusada, la cual prevé una exención con respecto a ese tributo. Esto, debido a que la sola consideración de esa condición impediría que el legislador en el diseño de los tributos definiera beneficios, a pesar de que la jurisprudencia constitucional ha reconocido esa posibilidad22. En ese sentido, la calidad de contribuyente de un tipo de tributo se trata de un rasgo que, por sí solo, no evidencia por qué los sujetos deben recibir el mismo trato.

1. En segundo lugar, sobre la naturaleza jurídica de los sujetos de comparación, el actor señaló que tanto el FNG como los FGEM están constituidos como sociedades anónimas, de economía mixta y del orden nacional23. Sin embargo, esos rasgos no se comparten entre los sujetos y no tienen la misma fuente, razón por la que no pueden ser planteados como fundamento del criterio de comparación.

1. Por un lado, el Fondo Nacional de Garantías S.A. es una sociedad anónima de carácter mercantil y de economía mixta del orden nacional, cuya creación fue autorizada mediante el Decreto 3788 del 29 de diciembre de 1981 y vinculada originalmente al Ministerio de Desarrollo Económico (hoy al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo). La organización y naturaleza de esta sociedad se definió directamente en la ley24. Actualmente, la participación del Estado en el Fondo Nacional de Garantías es superior al 90%25.

1. Por su parte, el demandante indicó que los FGEM o fondos regionales tienen la misma naturaleza jurídica del FNG. Sin embargo, no hay una disposición de rango legal que establezca la forma de organización ni la naturaleza de los fondos regionales. De manera que, dichos fondos no están obligados a adoptar la forma societaria de la sociedad anónima ni a constituir sociedades de economía mixta Adicionalmente, el actor aportó certificados de existencia y representación de fondos de garantías regionales, los cuales están constituidos como sociedades anónimas y de economía mixta. Sin embargo, son sociedades del orden departamental y en la composición accionaria de esos fondos prevalece la participación de privados26.

1. De otra parte, se advierte que entre el FNG y los FGEM se presentan diferencias relevantes en el gobierno societario, las cuales están relacionadas con la naturaleza y organización de las sociedades. De una parte, en relación con el Fondo Nacional de Garantías la ley regula la administración y dirección del fondo, y precisa la forma de composición de la junta directiva, integrada por el ministro al que está adscrito el FNG, el Ministro de Hacienda y Crédito Público, y tres representantes de los accionistas27. Por su parte, la definición del órgano de gobierno societario de los fondos regionales varía de acuerdo con la definición que sobre la materia se efectúe en los estatutos sociales y de acuerdo con las reglas que define el Código de Comercio sobre el tipo societario correspondiente.

1. A partir de lo anterior se advierte que la naturaleza jurídica de los sujetos de comparación no es equivalente como lo propone la demanda y, por ende, no acredita la comparabilidad entre los sujetos. Primero, en relación con el FNG la ley definió directamente las siguientes características: (i) se trata de una sociedad anónima; (ii) de economía mixta; (iii) del orden nacional; (iv) adscrita al Ministerio de Industria y Comercio. Por su parte, en relación con los fondos regionales, el legislador no se ocupó de manera específica de su forma de organización y esta puede variar, ya que no hay un mandato legal sobre su organización como sociedades anónimas ni como sociedades de economía mixta. Adicionalmente, sobre este último tipo de sociedades debe recordarse que pueden adoptar diferentes tipos societarios28. Segundo, la participación estatal en el FNG es superior al 90% mientras que los fondos regionales referenciados por el actor, en su composición actual, cuentan con una participación mayoritariamente privada. Finalmente, contrario a lo señalado en la demanda, el FNG es del orden nacional mientras que los fondos regionales son de naturaleza departamental.

1. En tercer lugar, el actor indicó que tanto el FNG como los FGEM adelantan actividades comerciales relacionadas con la emisión de garantías. Esta referencia general sobre la actividad de los sujetos de comparación no es suficiente porque desconoce que: (i) esa actividad económica se desarrolla por diferentes actores del mercado -que no se limitan a los FNG y FGEM-; y (ii) la forma en la que los sujetos objeto de comparación ejercen esa actividad comercialmente difiere sustancialmente.

1. De un lado, debe considerarse que el otorgamiento de garantías es una actividad que desarrollan diferentes actores económicos, razón por la que la referencia a esa actividad no demuestra la comparabilidad entre los sujetos frente al beneficio tributario. En efecto, en el tráfico económico y negocial el acceso al crédito tiene un papel preponderante a través del cual se posibilita el acceso a bienes y servicios. No obstante, el crédito conlleva un riesgo connatural: el del incumplimiento de las obligaciones de las partes, particularmente del deudor. En este contexto, para la dinamización y democratización del crédito se han previsto una serie de remedios dirigidos a solventar y reducir los impactos del posible incumplimiento,

que corresponden a los instrumentos de garantía. En términos amplios el artículo 65 del Código Civil define la caución o las garantías como: “cualquiera obligación que se contrae para la seguridad de otra obligación propia o ajena” y esa disposición da algunos ejemplos sobre las garantías como la fianza, la hipoteca y la prenda.

1. Si se tiene en cuenta que las garantías tienen como función principal asegurar y respaldar el cumplimiento de una obligación principal y que toman diferentes formas negociales y tipos contractuales es claro que el desarrollo de esa actividad no es un criterio que demuestre la comparabilidad entre los sujetos. En ese sentido, basta con tomar en cuenta que la mayoría de las instituciones que integran el sistema financiero y asegurador están autorizadas para desarrollar operaciones relacionadas con el otorgamiento de garantías. Así, los establecimientos de crédito29 están autorizados para el otorgamiento de garantías y avales30; las sociedades fiduciarias en el desarrollo de su objeto social pueden celebrar encargos fiduciarios relacionados con el otorgamiento de garantías por terceros para asegurar el cumplimiento de obligaciones31; las entidades aseguradoras otorgan garantías a través de pólizas de cumplimiento, entre otras operaciones de garantía que surgen en el desarrollo de las operaciones autorizadas. Asimismo, las entidades con regímenes especiales como el Fondo Agropecuario de Garantías32, la Financiera de Desarrollo Territorial S.A.33, el Banco de Comercio Exterior34, entre otras instituciones del sistema financiero están autorizadas para otorgar garantías y esta actividad se incluye en sus objetos sociales.

1. De manera que, el otorgamiento de garantías por parte de los sujetos cuya comparación propone el actor no constituye un elemento para demostrar su similitud frente al beneficio tributario regulado en la disposición acusada. Por el contrario, el ciudadano se limitó a hacer énfasis en una actividad comercial general sin considerar las particularidades del Fondo Nacional de Garantías en el desarrollo de esa actividad, las cuales se explicarán más adelante ni tomó en cuenta la motivación expuesta por el legislador para otorgar el beneficio tributario.

1. Adicionalmente, sobre el tipo de actividades desarrolladas por los sujetos de comparación resulta relevante tomar en cuenta que dentro de las principales actividades de los fondos regionales se encuentra la actuación como agentes comerciales del Fondo Nacional de Garantías en las regiones, esto es, el desarrollo de actividades de promoción y comercialización de productos y servicios del fondo35. En efecto, en los anexos aportados con la demanda se establece como parte del objeto social de los fondos regionales el desarrollo de actividades de agente frente al Fondo Nacional de Garantías y obra la inscripción de contratos de agencia celebrados principalmente desde el año 2000. Igualmente, en la estrategia de promoción del Fondo Nacional de Garantías se hace referencia a los fondos regionales como los agentes comerciales del FNG36. En consecuencia, el Fondo Nacional de Garantías emite las garantías mientras que los fondos regionales actúan como agentes comerciales del FNG.

1. Efectuada la precisión anterior, hay que señalar que contrario a lo planteado por el actor y por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario la relación comercial entre el FNG y los fondos regionales a través de contratos de agencia comercial no demuestra la comparabilidad entre los sujetos, pues en el marco de ese vínculo contractual el tipo de actividades que desarrolla el Fondo Nacional de Garantías y los FGEM son diferentes37. En efecto, en la celebración de contratos de agencia comercial el Fondo Nacional de Garantías actúa como agenciado y los fondos regionales actúan como agentes comerciales del primero en las regiones, razón por la que se encargan de la promoción y comercialización de los productos y servicios del FNG. De manera que, en el desarrollo de esa gestión, los servicios del FNG se promocionan y comercializan por el fondo regional, pero la garantía se otorga por el Fondo Nacional de Garantías. Por lo tanto, es el FNG es la entidad que actúa como fiador o garante, y por ende la obligada al aprovisionamiento de las reservas técnicas como se explicará más adelante.

1. Finalmente, aún si se admitiera el planteamiento general, según el cual el Fondo Nacional de Garantías y los fondos regionales desarrollan la misma actividad, que corresponde a la emisión de garantías, lo cierto es que el tipo de garantías expedidas por los sujetos difieren

sobre el grado de cobertura y seguridad y, por ende, existen diferencias notables en las obligaciones que tienen los fondos sobre los aprovisionamientos de reservas. En efecto, el tipo de garantías otorgadas por el Fondo Nacional de Garantías activa obligaciones adicionales para esa entidad, las cuales corresponden al cumplimiento de los márgenes de solvencia y la constitución obligatoria de reservas.

1. Tal y como se indicó previamente, desde el año 1999 y actualmente en el artículo 2.1.2.1.4. del Decreto 2555 de 2010 se califican como garantías admisibles las garantías emitidas por el Fondo Nacional de Garantías. De acuerdo con la regulación vigente las garantías admisibles cumplen dos condiciones: (i) se constituyen por un valor suficiente para cubrir el monto de la obligación y su valor se establece a partir de criterios técnicos y objetivos; y (ii) ofrecen un respaldo jurídicamente eficaz al pago de la obligación garantizada al otorgar al acreedor una preferencia o mejor derecho para obtener el pago de la obligación38. Adicionalmente, la regulación financiera define diferentes tipos de garantías admisibles, entre las que se encuentran las expedidas por el Fondo Nacional de Garantías y no se incluyen las emitidas por los fondos de garantías de economía mixta o fondos regionales.

1. En este punto se debe tener en cuenta que el tipo de garantías otorgadas por los sujetos de comparación genera diferentes deberes entre los fondos. Así, el tipo de garantías que emite el Fondo Nacional de Garantías y su calificación como garantías admisibles guarda una relación directa con la vigilancia por parte de la Superintendendiscia Financiera, el cumplimiento de obligaciones estrictas en relación con las reservas técnicas, el margen de solvencia y demás reglas definidas en la normatividad financiera. En contraste, los fondos regionales de garantías no están incluidos en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, no son objeto de vigilancia por parte de la Superintendencia Financiera y no están obligados a cumplir la misma regulación de reservas técnicas y margen de solvencia que debe cumplir el FNG.

1. De manera que el tipo de garantías expedidas por parte del FNG que, como se explicó, tiene una cualificación especial, justificó la inclusión del fondo en mención en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y la vigilancia de la Superintendencia Financiera, la cual apareja el cumplimiento de unas reglas estrictas en relación con el margen de solvencia y la constitución de reservas, que se explicarán más adelante y que no son exigibles a los fondos regionales.

1. En síntesis, sobre la actividad de los sujetos de comparación se advierte que: (i) la emisión de garantías es una actividad general que no permite sostener la similitud entre los sujetos; (ii) en el marco de la relación de agencia comercial entre el FNG y los fondos regionales las actividades a cargo de las partes son diferentes, pues el primero emite directamente la garantía y, por lo tanto, se constituye como garante mientras que los segundos adelantan principalmente labores de comercialización; (iii) el tipo de garantías expedidas por los sujetos de comparación difieren en el grado de seguridad otorgado, el cual incide en el tipo de obligaciones que deben cumplir los fondos.

1. En cuarto lugar, el actor indicó que las actividades desarrolladas por los sujetos de comparación tienen una finalidad común: facilitar el acceso al crédito. Este argumento presenta un propósito general, que es predicable del otorgamiento de los instrumentos de garantía y, por lo tanto, no evidencia que los sujetos sean comparables. Por el contrario, en relación con la finalidad de las actividades desarrolladas por los sujetos de comparación el demandante dejó de considerar las particularidades del Fondo Nacional de Garantías que demuestran que tanto los motivos de su creación, como la definición legal de sus actividades persigue finalidades directamente relacionadas con el interés general y el desarrollo de programas y políticas públicas, que no son equiparables a los FGEM o fondos regionales.

1. De un lado, como lo explicaron algunos intervinientes y puede constatarse en la regulación legal del FNG, esta institución se creó en el Decreto 3788 de 1981, con el objeto de: “otorgar a nombre de las empresas de la pequeña y mediana industria manufacturera certificados de garantía a favor de los intermediarios financieros por los créditos que estos les concedan a largo y mediano plazo”. En la motivación del decreto se expuso la necesidad de facilitar el

acceso al crédito de las pequeñas y medianas empresas, reconocidas como elementos básicos para el desarrollo económico y social.

1. Asimismo, en la Ley 795 de 2003 al incluir al Fondo Nacional de Garantías en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero se previó en el objeto de esa entidad que el desarrollo de las actividades y el otorgamiento de garantías están dirigidos a la promoción de programas de desarrollo social, proyectos productivos generadores de desarrollo y empleo, y la atención de los sectores priorizados que se identifiquen para el desarrollo de las políticas del Gobierno Nacional39.

1. En línea con esas finalidades, en situaciones de emergencia y calamidad pública se han adoptado medidas administrativas y legislativas dirigidas a fortalecer el FNG con el propósito de robustecer su posición de garante, y para que administre y gestione recursos que permitan la ampliación de acceso al crédito de poblaciones vulnerables, tal y como sucedió en relación con la población afectada por fenómenos como la erupción del Nevado de Ruiz y avalancha en Armero40;la avalancha de Mocoa41, la pandemia Covid-1942, entre otros.

1. Por su parte, aunque los fondos regionales también desarrollan una actividad de emisión de garantías que, sin duda, contribuye al acceso y la democratización del crédito, lo cierto es que su actividad y objeto social no está asociado de manera imperativa, como sucede con el Fondo Nacional de Garantías, al desarrollo de las políticas o programas que defina el Gobierno nacional. De ahí que, no sea viable equiparar, como lo propone el actor, la finalidad de las actividades que desarrollan los sujetos de comparación.

1. De otro lado, las específicas finalidades del FNG, la composición estatal superior al 90% y la circunscripción legal de sus actividades a lineamientos del Gobierno nacional descarta un interés asociado al lucro privado. En contraste, los fondos regionales de garantías están constituidos como sociedades anónimas y, por ende, dentro del desarrollo de su actividad no

enfrentan restricciones en las finalidades de su actividad comercial, se prevé el reparto de utilidades entre los socios que, en algunos fondos, son mayoritariamente de naturaleza privada, y el carácter comercial de esos fondos como sociedades anónimas presupone el ánimo de lucro característico de las sociedades comerciales43.

1. En quinto lugar, el actor señaló que tanto el FNG como los fondos de garantías de economía mixta o fondos regionales deben constituir reservas técnicas para el desarrollo de su actividad. Para la Sala este es el principal asunto que impide adelantar el juicio de igualdad entre los sujetos propuestos, ya que el demandante se limitó a identificar, de forma general, una obligación de los sujetos de comparación y omitió la regulación especial que debe cumplir el Fondo Nacional de Garantías sobre el margen de solvencia, patrimonio técnico y constitución de reservas técnicas. En consecuencia, el actor no demostró que los fondos cuenten con el mismo régimen y las mismas obligaciones en materia de constitución de reservas y, por ende, que son comparables.

1. El Fondo Nacional de Garantías está sometido a la vigilancia de la Superintendencia Financiera por disposición del artículo 240 del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. Adicionalmente, en relación el FNG se previó el Sistema de Administración de Riesgo de Garantías44, que corresponde al conjunto de políticas, procedimientos y metodologías técnicas que permiten la identificación, medición, evaluación, seguimiento y control de los riesgos que asume el Fondo Nacional de Garantías, en desarrollo de su objeto social y a partir de las cuales se calcula el nivel de reservas técnicas.

1. En la reglamentación especial sobre las reservas que debe constituir el Fondo Nacional de Garantías y que debe acreditar ante la Superintendencia Financiera se prevén los siguientes elementos:

Reservas45

Se encuentra definida por un sistema de administración del riesgo de garantías que permita establecer con base en un sustento técnico, la probabilidad de pérdida frente al nivel estadístico de siniestralidad de las garantías expedidas, el cual debe permitir la cuantificación de las reservas técnicas considerando el nivel de riesgo implícito en cada producto ofrecido por el Fondo;

Reserva de estabilización47

Reserva que se constituirá con el veinte por ciento (20%) de las utilidades de ejercicio del Fondo. Los recursos que podrán ser destinados a cubrir desviaciones en el cálculo de las reservas como producto de situaciones no previsibles.

Reserva de siniestralidad48

Reserva de carácter transitorio hasta la no objeción del Sistema de Administración del Riesgo de Garantías por parte de la Superintendencia Financiera de Colombia.

1. Sobre las reservas que debe constituir el FNG debe tenerse en cuenta que: (i) son de constitución obligatoria; (ii) aquellas que corresponden a la administración del riesgo tienen una relación directa con las garantías otorgadas y la probabilidad de siniestralidad de esas garantías; y (iii) constituyen uno de los elementos que integra el patrimonio técnico, el cual debe preservar una relación de solvencia que, actualmente, está definido en el 9%. Este margen de solvencia implica que el FNG debe asegurar que sus recursos disponibles sean suficientes en la proporción indicada para atender las contingencias del nivel de riesgo tanto de las garantías otorgadas como de otros riesgos de mercado. De manera que, el Fondo no puede disponer de los recursos correspondientes a las reservas que debe constituir bajo las reglas particulares descritas y esta restricción impacta el capital disponible por el FNG para el desarrollo de sus actividades49.

1. Por su parte, los fondos regionales no están sometidos a la inspección y vigilancia de la

Superintendencia Financiera, razón por la que no están obligados a cumplir las reglas sobre los márgenes de solvencia y la constitución de reservas definidas por esa autoridad, las cuales, como se explicó, tienen un régimen especial para el Fondo Nacional de Garantías. En efecto, los fondos regionales constituyen reservas voluntarias dirigidas a asegurar y respaldar el cumplimiento de sus obligaciones, pero la definición de esas reservas, los montos y la disponibilidad de esos recursos no están limitados por disposiciones de orden legal o reglamentario, y no deben cumplir las reglas precisas exigibles para el Fondo Nacional de Garantías.

1. De manera que la constitución de reservas no corresponde a un rasgo compartido entre los sujetos, pues como se explicó el Fondo Nacional de Garantías debe cumplir con un régimen especial en el que se definen una serie de reglas sobre las reservas que debe constituir esa entidad para asegurar el cumplimiento de sus obligaciones y sobre la cual recae vigilancia por parte de la Superintendencia Financiera. En contraste, los fondos regionales no están obligados a cumplir esas reglas, las cuales inciden en la proporción del patrimonio disponible para la operación de las actividades de los fondos.

1. A partir de lo expuesto se concluye que las razones presentadas por el demandante para justificar la comparabilidad entre el Fondo Nacional de Garantías y los Fondos de Garantías de Economía Mixta o fondos regionales no son ciertas, pertinentes, específicas y suficientes, razón por la que el cargo no es apto. De un lado, el actor presentó rasgos generales de los fondos como la calidad de contribuyentes del impuesto de renta o el desarrollo de la actividad comercial de constitución de garantías, que no demuestran la comparabilidad de los sujetos. De otro lado, hizo referencia a características que no son rasgos compartidos entre los fondos, razón por la que se trata de un argumentación subjetiva e impertinente. Finalmente, el actor no presentó razones suficientes que evidencien el criterio de comparación.

1. Ahora bien, aunque las razones expuestas previamente descartan la aptitud del cargo de

igualdad y sustentan una decisión inhibitoria, la Sala también encuentra que el actor incumplió los requisitos de certeza, pertinencia y suficiencia en relación con la finalidad de la disposición acusada y la alegada falta de justificación del trato diferenciado.

1. El actor indicó, a partir de una cita parcial de la información obrante en el trámite legislativo, que el beneficio tributario otorgado al Fondo Nacional de Garantías "tiene como propósito proteger los recursos que son utilizados por el FNG para la constitución de las reservas técnicas o de siniestralidad"50. Sin embargo, como lo anotó el Instituto Colombiano de Derecho Tributario la exención otorgada al FNG se justificó durante el trámite legislativo en los siguientes términos:

"Por último en relación con las normas financieras modificadas por esta reforma, se considera conveniente incluir expresamente el carácter de deducible para las reservas técnicas o de siniestralidad del Fondo Nacional de Garantías, debido a la finalidad de protección que cumple y al monto de las reservas que debe apropiar anualmente"51

1. A partir de la justificación expuesta en el trámite legislativo se advierte que el beneficio tributario otorgado al FNG estuvo sustentado en dos razones: (i) la finalidad de las actividades de ese fondo, particularmente de protección y (ii) el monto de las reservas que debe apropiar. Estas finalidades fueron omitidas por el demandante, quién decidió atribuirle al beneficio tributario un propósito diferente que, a su juicio, consiste en la protección de las reservas.

1. El planteamiento del demandante sobre la finalidad del beneficio tributario afecta la certeza, la pertinencia y la suficiencia de la argumentación, pues el desarrollo de los otros elementos del juicio de igualdad se sustenta, principalmente, en la supuesta finalidad de protección de las reservas a pesar de que ese no fue el motivo expuesto por el legislador. Así, el actor planteó que la distinción de trato no estaba justificada si se tenía en cuenta que

los FGEM también constituyen reservas y que esos recursos quedan desprotegidos, a pesar de que esa no fue la razón que el legislador expuso para otorgar el beneficio tributario al FNG.

1. Finalmente, es importante destacar que la referencia al principio de equidad tributaria y al deber de contribuir con las cargas del Estado bajo criterios de justicia y equidad corresponden a planteamientos subordinados al cargo por violación del mandato de igualdad. En efecto, como se explicó la violación de las tres disposiciones superiores -artículos 13, 95.9 y 363 de la Carta Política- se sustenta en la premisa de un trato diferenciado injustificado a sujetos equiparables, cuya aptitud se descartó previamente. Así, las razones que demuestran la ineptitud del cargo por violación del mandato de igualdad se extienden a la alegada violación del principio de equidad tributaria y el deber de contribución con las cargas públicas bajo criterios de justicia y equidad.

1. Con fundamento en lo expuesto, la Sala concluye que la censura que planteó la transgresión del principio igualdad, equidad tributaria y el deber de contribuir bajo criterios de justicia y equidad con la financiación del Estado incumplió los requisitos de aptitud, pues el actor no presentó elementos de juicio ciertos, pertinentes, específicos y suficientes que demuestren la comparabilidad de los sujetos propuestos y la falta de justificación del trato diferenciado. Por lo tanto, la Sala se inhibirá de pronunciarse de fondo52.

El cargo sustentado en la omisión legislativa relativa no cumple los requisitos de aptitud

1. En la segunda sección de la demanda, el actor planteó una omisión legislativa relativa que comparte, en lo sustancial, los fundamentos expuestos en la primera sección en la que se propuso el desarrollo de un test de igualdad. Las diferencias principales radican en dos aspectos, de un lado, el desarrollo metodológico, pues el actor adecuó la argumentación a la estructura de los cargos por omisión legislativa relativa y, de otro lado, en la pretensión, ya

que en esta sección solicitó la ampliación del beneficio tributario a los FGEM o fondos regionales.

1. Precisado lo anterior, la Corte encuentra que, si bien el actor identificó la disposición que, a su juicio, incurrió en la omisión inconstitucional, esto es, el artículo 175 del Estatuto Tributario, no cumplió los otros elementos exigidos para la formulación de un cargo por omisión legislativa relativa. Adicionalmente, como se verá, la mayoría de las falencias de aptitud identificadas en relación con el cargo por violación del mandato de igualdad también se configuran en esta censura.

1. El demandante indicó que en la disposición acusada el legislador incumplió un deber constitucional derivado de los mandatos de igualdad, equidad tributaria y del deber de contribuir con la financiación del Estado bajo criterios de justicia y equidad al permitir que el Fondo Nacional de Garantías y al Fondo Agropecuario de Garantías deduzcan el valor de las reservas técnicas del impuesto de renta, y no otorgar ese beneficio a los fondos de garantías de economía mixta o fondos regionales. Para el actor, el legislador tenía el deber de otorgar a los FGEM el beneficio tributario acusado a partir de los mandatos constitucionales que ordenan brindar un trato idéntico a sujetos que se encuentran en la misma situación fáctica y que cuentan con la misma capacidad contributiva. Luego, reiteró las razones por las que, a su juicio, el Fondo Nacional de Garantías y los fondos de garantías de economía mixta están en la misma situación fáctica (contribuyentes del impuesto de renta, constitución de reservas, desarrollo de actividades de garantías y objeto social).

1. De la argumentación descrita no se extrae el cumplimiento de la carga estricta que debe ser acreditada en los cargos por omisión legislativa relativa, ya que el actor no identificó un deber constitucional específico que le imponga al legislador la obligación de otorgar los mismos beneficios tributarios al Fondo Nacional de Garantías, al Fondo Agropecuario de Garantías y a los fondos de garantías de economía mixta o fondos regionales53. Adicionalmente, la construcción de ese deber a partir del alcance general de los principios de

igualdad y equidad tributaria, así como de las alegadas similitudes entre los fondos de garantías tampoco logra estructurar un imperativo constitucional en materia de los beneficios tributarios otorgados a los fondos en mención.

1. En este punto hay que destacar que la mayoría de los argumentos expuestos en la primera sección de la demanda se reiteran en el cargo por omisión legislativa relativa y consisten en señalar la obligación de trato igualitario en materia tributaria entre dos grupos: el Fondo Nacional de Garantías y los fondos de garantías de economía mixta. Este deber de trato idéntico se sustentó en la alegada similitud entre los sujetos. Sin embargo, como se explicó en el acápite anterior el actor no presentó elementos ciertos, pertinente, específicos y suficientes que demuestren la comparabilidad entre los sujetos en mención. En consecuencia, al estar construido el deber constitucional supuestamente incumplido sobre argumentos impertinentes, inespecíficos e insuficientes, no se puede tener por acreditado el segundo elemento exigido en los cargos por omisión legislativa relativa, esto es, la identificación de un deber constitucional específico incumplido por el legislador.

1. Adicionalmente, el actor argumentó que el incumplimiento por parte del legislador del alegado deber de inclusión de los fondos de garantías de economía mixta en la disposición acusada carece de justificación por dos tipos de razones. La primera, porque si la finalidad del beneficio tributario es la protección de las reservas técnicas del Fondo Nacional de Garantías ese beneficio debe otorgarse a los fondos de garantías de economía mixta en la medida en que también constituyen reservas. La segunda, debido a que no existe una justificación para la limitación del beneficio tributario al FNG.

1. Frente a los argumentos descritos debe reiterarse que el legislador sí justificó el beneficio tributario al Fondo Nacional de Garantías, a partir de dos propósitos: (i) la finalidad de protección que cumple esa institución; y (ii) el monto de las reservas que debe constituir. Estas finalidades no fueron consideradas en la argumentación presentada por el demandante quien, en contraste, le asignó de manera arbitraria un propósito al beneficio tributario demandado que, a su juicio, consiste en la protección de las reservas. Este planteamiento omite los argumentos expuestos en el trámite legislativo y se sustenta en la percepción

subjetiva del actor sobre la finalidad de la medida. Por lo tanto, se trata de argumentos que no cumplen los presupuestos de certeza, pertinencia y suficiencia.

1. En este punto, hay que tener en cuenta que los planteamientos dirigidos a cuestionar la justificación de un beneficio tributario o demostrar la ausencia de una razón suficiente no pueden partir de la posición subjetiva o arbitraria del demandante sobre lo que, a su juicio, motivó la disposición demandada, pues en la construcción del cargo tiene la carga de considerar las razones expuestas por el legislador para la definición de la medida.

1. Finalmente, la falta de consideración de los motivos expuestos por el legislador en la definición del beneficio tributario también impacta en la presentación del último elemento del cargo, ya que el ciudadano argumentó que la falta de justificación de la medida genera la desprotección de los recursos de las reservas constituidas por los FGEM. Sin embargo, este planteamiento al estar construido sobre una finalidad extraña a la disposición demandada resulta impertinente para la formulación del cargo.

1. En síntesis, en esta sección el actor reiteró los argumentos presentados en el cargo inicial, en el que propuso un test de igualdad y ajustó la argumentación a la metodología de los cargos por omisión legislativa relativa preservando, en lo sustancial, el concepto de la violación. En este contexto, al verificar los presupuestos del cargo se encontraron las mismas falencias advertidas en relación con la primera censura, razón por la que la Sala también se inhibirá para emitir un pronunciamiento de fondo sobre el cargo sustentado en una omisión legislativa relativa.

Síntesis de la decisión

1. La Corte Constitucional examinó una demanda dirigida contra el artículo 175 del Estatuto Tributario en el que se prevé un beneficio tributario para el Fondo Nacional de Garantías-FNG y el Fondo Agropecuario de Garantías-FAG. El beneficio tributario consiste en permitirle a los fondos en mención deducir del impuesto de renta las reservas técnicas o de siniestralidad. La demanda planteó la violación de los mandatos de igualdad, equidad tributaria y el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado bajo criterios de justicia y equidad porque la disposición acusada no otorgó el mismo beneficio a los Fondos de Garantías de Economía Mixta que, a juicio del actor, son asimilables a los fondos beneficiarios de la exención.

1. La Sala encontró que los cargos formulados por el actor no cumplieron con los requisitos de aptitud definidos por la jurisprudencia constitucional, que permitan un pronunciamiento de fondo por las siguientes razones:

1. El cargo que desarrolló el juicio de igualdad no demostró a partir de argumentos claros, pertinentes, específicos y suficientes la comparabilidad de lo sujetos, ya que hizo referencias a rasgos comunes muy generales, tales como la calidad de contribuyentes del impuesto de renta o la actividad comercial de constitución de garantías, los cuales no evidencian el criterio de comparación. Adicionalmente, el actor identificó rasgos de los fondos que no se comparten entre los sujetos.

1. De otra parte, la Sala encontró que el demandante no tuvo en cuenta la finalidad que expuso el legislador para otorgarle el beneficio tributario al Fondo Nacional de Garantías. Por el contrario, desarrolló los demás elementos del cargo de igualdad a partir de un propósito aparente de la exención demandada, el cual se definió de manera arbitraria por el demandante y que no atendió a lo expuesto en el trámite legislativo.

1. En consecuencia, al encontrar que el demandante no demostró que los sujetos cuya

comparación propuso son comparables la Sala concluyó que el cargo no cumplió con las condiciones definidas por la jurisprudencia constitucional para emitir un pronunciamiento de fondo.

1. Finalmente, en el cargo que planteó una omisión legislativa relativa, la Sala encontró que el actor reiteró los argumentos presentados en la primera sección de la demanda preservando, en lo sustancial, el concepto de la violación. En este contexto, al verificar los requisitos de aptitud se encontraron las mismas falencias advertidas en relación con la primera censura, razón por la que se concluyó que el cargo por omisión legislativa relativa también era inepto y no procedía un pronunciamiento de fondo.

DECISIÓN

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

RESUELVE:

INHIBIRSE de emitir pronunciamiento de fondo sobre los cargos formulados por el accionante contra el artículo 175 del Decreto 624 de 1989, modificado por el artículo 18 de la Ley 1731 de 2014, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Notifíquese y cúmplase,

DIANA FAJARDO RIVERA

Presidenta

Ausente con comisión

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

JUAN CARLOS CORTÉS GONZÁLEZ

Magistrado

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

Ausente con permiso

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con impedimento aceptado

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ANDREA LILIANA ROMERO LOPEZ

Secretaria General

1 Sobre el particular citó la sentencia C-1021 de 2012.

2 Folio 5, demanda, expediente digital D-15234.

3 Escrito suscrito por José Miguel de la Calle Restrepo, apoderado de FINAGRO.

4 Sobre esta distribución, ver el grafico presentado en la página 27 de la intervención de FINAGRO. Expediente digital D-15234.

5 Intervención suscrita por César Augusto Méndez Becerra, director de la ANDJE.

6 Escrito suscrito por Pablo Nelson Rodríguez Silva, apoderado de la subdirectora de representación externa de la DIAN.

7 Escrito suscrito por el apoderado del FNG, Humberto Sierra Porto.

8 La intervención extrajo este criterio de la sentencia C-1107 de 2001.

9Folio 27, intervención del FNG. Expediente digital D-15234.

10 Intervención suscrita por Manuel Felipe Rodríguez Duarte, asesor del despacho del ministro.

11 Escrito suscrito por Adrián Rodríguez Piedrahita, presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y elaborado por Sebastián Santos Gracia.

12 "[p]or el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales"

13 C-025 de 2020. En esa ocasión, la Corte se inhibió por ineptitud sustantiva de la demanda. En particular, en ese caso la Corte concluyó que los cuestionamientos contenidos en la acción pública de inconstitucionalidad no cumplieron con los requisitos de claridad, certeza, pertinencia y especificidad.

14 En ambas providencias, esta Corporación se inhibió para proferir decisión de fondo sobre el artículo 51 de la Ley 617 de 2002 y sobre la Ley 923 de 2004, respectivamente, por ineptitud sustantiva de las demandas.

15 Sentencia C-257 de 2015.

16 Sentencias C-913 de 2004, C-1146 de 2004, C-402 de 2007, C-246 de 2009, C-308 de

2009, C-886 de 2010, C-631 de 2011, C-635 de 2012, C-099 de 2013, C-283 de 2014, C-584 de 2016, C-409 de 2021, C-440 de 2022 entre otras.

17 Sentencias C-258 de 2023, C-163 de 2023 y C-354 de 2017.

18 Este presupuesto solo se examina cuando se alega una presunta afectación al principio de igualdad. Ver las sentencias C-406 de 2022, C-156 de 2022. C-555 de 1994.

19 Ver, por ejemplo, la Sentencia C-292 de 2019 en la que esta Corporación se inhibió para pronunciarse de fondo sobre el artículo 12 de la Ley 1341 de 2009, modificado por el artículo 1753 de 2015, norma relacionada con el plazo y la renovación de los permisos para el uso del espectro electro radioeléctrico.

20 Constitución Política de Colombia, art. 241-4. Al respecto, se puede consultar, entre otras, la Sentencia C-331 de 2022, relacionada con el régimen de carrera administrativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. En esa ocasión, la Sala Plena concluyó que varios de los cargos admitidos en el auto admisorio de la demanda eran ineptos y, por lo tanto, se declaró inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo frente a dichos cuestionamientos.

21 Folio 2, demanda, expediente D-15234

22 Sentencias C-188 de 1998, C-1107 de 2001, C-657 de 2015, C-161 de 2021, C-345 de 2022, entre otras.

23 Folio 11, demanda, expediente D-15234.

24 La naturaleza y el tipo de societario del FNG está definido en el artículo 240 del EOSF.

25 https://www.fng.gov.co/nosotros/organizacion/accionistas, Decreto 1242 de 2021.

26 Por ejemplo, en relación con el Fondo de Garantías S.A, originalmente Fondo Regional de Garantías de Antioquia, la composición accionaria de ese fondo de acuerdo con lo señalado en la página web de la entidad es la siguiente: Cámara de Comercio de Medellín 53,35%, municipio de Medellín 24,45% y Fondo Nacional de Garantías S.A 17,85. Por su parte, en el acto de constitución del Fondo de Garantías de Boyacá y Casanare la composición de ese

fondo fue mayoritariamente privada según lo registrado en el informe de auditoría del fondo para el año 2022 proferido por la Contraloría General de la República. Por su parte, el Fondo de Garantías de Santander está conformada por 43,01% de inversión pública: Fondo Nacional de Garantías (17,68%), Departamento de Santander (17,48%) y Municipio de Bucaramanga (7,9%) y el 56,99% de inversión privada Informe auditoría financiera independiente al Fondo de Garantías – FGS S.A. vigencia 2019. Contraloría General de la República. Adicionalmente, el Fondo de Garantías del Café tiene una participación accionaria mayoritariamente privada según la información consignada en su página web https://garantiasdelcafe.com/fondo-de-garantias/. Igualmente, el Fondo Regional de Garantías de Norte de Santander 76 accionistas de los cuales el 75% es de carácter privados y un 25% con acciones públicas, representadas en IFINORTE y el Fondo Nacional de Garantías FNG

27 Artículo 242 del EOSF.

29 En los que están comprendidos los establecimientos bancarios, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda*1, compañías de financiamiento comercial*2 y cooperativas financieras.

30 Así, por ejemplo, entre las operaciones autorizadas a los establecimientos bancarios se encuentra el otorgamiento de avales y garantías (literal l del artículo 7 del EOSF). Esa misma autorización otorga a las corporaciones financieras (literal K artículo 12 del EOSF); las compañías de financiamiento comercial (literal G artículo 24 del EOSF).

31 Artículo 29, literal b) del EOSF.

32 Artículo 231 del EOSF.

33 Artículo 270 del EOSF.

34 Artículo 282 del EOSF.

35 Por ejemplo, revisar las anotaciones inscritas en relación con los contratos de agencia comercial en los folios 39 y 62 de la demanda. Expediente D-15234

36 En la página web de la entidad se identifican siete fondos regionales como agentes comerciales del Fondo Nacional de Garantías en las regiones.

https://www.fng.gov.co/directorio/oficinas-regionales

37 Artículo 1320 y ss del Código de Comercio.

38 Artículo 2.1.2.1.5. del Decreto 2555 de 2010.

39 Artículo 48 de la Ley 795 de 2003.

40 El Decreto 877del 17 de marzo de 1.986, impartió orden al Fondo Nacional de Garantías, S.A., podrá emitir Certificados de Garantía en favor del sector del comercio.

41 Ver reporte de la Vicepresidencia de la República del 11 de mayo de 2019 (https://mlr.vicepresidencia.gov.co/Paginas/prensa/2019/Mas-de-560-mil-millones-de-pesos-se-han-invertido-hasta-ahora-en-el-plan-de-reconstruccion-de-Mocoa-reporto-la-Vicepreside.aspx) y la circular CNE No. 007 de 2018 del programa mipymes Mocoa del FNG.

42El Decreto 466 de 2020 que modificó el Decreto 2555 de 2010 en relación con el FNG sobre las reglas de materia de solvencia de capital, patrimonios técnicos y focalización de las garantías. El Decreto Legislativo 581 de 2020 que en autorizó al Fondo Nacional de Garantías a garantizar las obligaciones que adquieran las empresas de servicios públicos domiciliarios. El Decreto Legislativo 817 de 2020 que autorizó a que el FNG garantice la emisión de deuda que realicen las SAS dentro del segundo mercado de valores. El Decreto Legislativo 816 de 2020, en el que se definen medidas para el fortalecimiento patrimonial del FNG, dar acceso al crédito a las personas naturales y jurídicas que hayan sufrido efectos económicos adversos de la pandemia.

43 Artículo 98 del Código de Comercio.

44 Artículo 10.2.1.1.1 del Decreto 2555 de 2010

45 Artículo 10.2.1.1.5 del Decreto 2555 de 2010. Establece el deber del Fondo Nacional de Garantías S. A.-FNG de calcular y acreditar ante la Superintendencia Financiera de Colombia las reservas técnicas.

46Literal a) del artículo 10.2.1.1.5 del Decreto 2555 de 2010.

47 Literal b) del artículo 10.2.1.1.5 del Decreto 2555 de 2010.

48 Artículo 10.2.1.1.11 del Decreto 2555 de 2010.

49 De manera similar, en la depuración de la renta de las compañías de seguro de vida y seguros generales, los artículos 96 y 97 del Estatuto Tributario se considera el monto de las reservas: "Artículo 96. RENTA BRUTA EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS DE VIDA. La renta bruta de las compañías de seguros de vida se determina de la manera siguiente: Al total de los ingresos netos obtenidos durante el año o período gravable, se suma el importe que al final del año o período gravable anterior haya tenido la reserva matemática, y del resultado de esa suma se restan las partidas correspondientes a los siguientes conceptos […] Artículo 97. RENTA BRUTA EN COMPAÑÍAS DE SEGUROS GENERALES. La renta bruta de las compañías de seguros generales se determina de la manera siguiente: Al total de los ingresos netos obtenidos durante el año o período gravable, se suma el importe que al final del año o período gravable haya tenido la reserva técnica, y del resultado de esa suma se restan las partidas correspondientes a los siguientes conceptos […]"

50 Folio 16, demanda D-15234.

51 Gaceta 666 de 2012.

52 En esta misma línea de decisión puede consultarse la sentencia C-208 de 2022, en la que se examinó una demanda que cuestionó un trato diferencial en el impuesto de renta para las EPS e IPS que operan bajo el régimen de ESAL, respecto de las cajas de compensación familiar a partir de algunos elementos comunes entre los sujetos. La Sala al revisar los elementos presentados en el cargo concluyó que "la argumentación de la accionante, centrada solamente en la actividad y la fuente pública de financiación de las cajas de compensación familiar y las EPS e IPS para sugerir la comparabilidad de los sujetos, deja de lado elementos trascendentales de unas y otras entidades, de forzada consideración para el planteamiento de un juicio de igualdad referido al tratamiento tributario como responsables del impuesto sobre la renta. En este sentido, falta un mínimo de argumentación que se requeriría para suscitar una duda acerca de la constitucionalidad de la disposición por la supuesta infracción de los principios de igualdad y equidad tributaria."

53 Sobre la demostración del deber constitucional omitido, la jurisprudencia ha precisado que

el demandante tiene la carga de identificar “un mandato constitucional tan claro y determinado, que traiga como consecuencia que el Legislador ordinario o extraordinario no pueda válidamente excluir de la norma que adopta elementos cuya presencia en el texto legal resultan ineludibles, precisamente por derivarse de mandatos constitucionales que no son generales, sino concretos”. Sentencia C-270 de 2022. En ese mismo sentido ver las sentencias C-276 de 2021, C-027 de 2020 y C-352 de 2017. Por su parte, la sentencia C-404 de 2022 reiteró que “ En cuanto a la comprensión del deber constitucional presuntamente incumplido, y que debe acreditarse para la configuración de un cargo por omisión legislativa relativa, la Corte Constitucional ha indicado que es aquél que deriva de un mandado específico -no general- del ordenamiento superior y que, en últimas, no deja al Legislador margen de configuración respecto de la materia de que se trate.”