

Sentencia C-913/11

CONDICIONES ESTABLECIDAS POR EL LEGISLADOR PARA QUE EL CONTRIBUYENTE NACIONAL TENGA DERECHO A DESCUENTO TRIBUTARIO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR-Desconoce los principios de equidad y progresividad tributaria

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Cargos deben ser claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes

La hermenéutica constitucional ha dejado sentado que existen razones “(i) claras, cuando la acusación formulada por el actor es comprensible y de fácil entendimiento, (ii) ciertas, si la acusación recae directamente sobre el contenido de la disposición demandada y no sobre una proposición jurídica inferida o deducida por el actor, (iii) específicas, en cuanto se defina o se muestre en forma diáfana la manera como la norma vulnera la Carta Política, (iv) pertinentes, cuando se utilizan argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no razones de orden legal, personal, doctrinal o de simple conveniencia, y (v) suficientes, en la medida en que contengan todos los elementos fácticos y probatorios que son necesarios para adelantar el juicio de inconstitucionalidad, de forma que exista por lo menos una sospecha o duda mínima sobre la constitucionalidad del precepto impugnado.

PRINCIPIO PRO ACTIONE EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Aplicación

SISTEMA TRIBUTARIO-Principios

Los artículos 338 y 363 de la Constitución Política establecen los principios conforme a los cuales debe regularse el sistema tributario en Colombia. Según quedo anotado, dichos principios son, de un lado, los de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y del otro, los de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 366). La jurisprudencia constitucional, en innumerables pronunciamientos sobre la materia, ha tenido oportunidad de referirse a los citados principios, fijado los criterios básicos que determinan su alcance y contenido. 1. De acuerdo con el principio de legalidad, los tributos requieren de una ley previa que los consagre. Según quedo explicado, al amparo del citado principio, la competencia para imponerlos radica exclusivamente en los órganos plurales de representación política, particularmente en el Congreso de la República, quien esta llamado a ejercerla de acuerdo con la Constitución Política. 2. En virtud del principio de certeza, la

norma que establece el tributo debe fijar con claridad y de manera inequívoca los distintos elementos que lo integran, esto es, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los tributos; exigencia que solo admite como excepción, la posibilidad de que la ley permita a las autoridades administrativas fijar la tarifa de las tasas y contribuciones, siempre y cuando en los mismos actos se haya previsto el sistema y el método para establecer los costos y los beneficios de los que depende la tarifa. En torno a este principio, ha explicado la Corte que el mismo se desconoce cuando la ley, al llevar a cabo la descripción del tributo, incorpora elementos particularmente vagos u oscuros, que hacen imposible determinar su verdadero alcance. 3. Por su parte, con el principio de irretroactividad, se busca que la ley que impone un tributo no pueda aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su entrada en vigencia. A este respecto, el inciso tercero del artículo 338 de la Carta es claro en señalar, que las leyes que regulen tributos, en las que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, “no puede aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. 4. En cuanto al principio de equidad, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”. Conforme con ello, a través del principio de equidad, se busca que “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.)”. Según lo ha explicado esta Corporación, la equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica. 5. Frente al

principio de progresividad, cabe anotar que éste viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia “al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”. 6. Y con respecto al principio de eficiencia, ha considerado este Tribunal que su objetivo es lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente. En ese contexto, el citado principio resulta ser “un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”.

DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL-Problemas y soluciones/BENEFICIOS TRIBUTARIOS COMO PARTE DEL PODER IMPOSITIVO DEL ESTADO-Contenido/BENEFICIOS FISCALES-Finalidad

DOBLE TRIBUTACION-Jurisprudencia constitucional/DOBLE TRIBUTACION-Formas según la doctrina

ACUERDOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION-Alcance

DOBLE TRIBUTACION-Mecanismos para evitarla según la doctrina/DESCUENTO TRIBUTARIO FOREIGN TAX CREDIT-Concepto/DESCUENTO TRIBUTARIO TAX SPARING-Concepto

PRINCIPIO DE EQUIDAD-Comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria

CONDICIONES ESTABLECIDAS POR EL LEGISLADOR PARA QUE EL CONTRIBUYENTE NACIONAL TENGA DERECHO A DESCUENTO TRIBUTARIO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR-

Tratamiento diferencial y discriminatorio en la aplicación de un beneficio tributario, que no responde a un criterio objetivo y razonable

Se puede inferir del contenido de la medida impugnada que, por su intermedio, se ha querido favorecer a los contribuyentes nacionales que tienen una participación importante en sociedades en el exterior (del 15% o más), y no a aquellos que tienen inversiones menores (por debajo del 15%), reconociéndole a los primeros el descuento por impuestos pagados en el extranjero. Sin embargo, no aparecen establecidos los motivos por los cuales el legislador decidió favorecer con el descuento tributario a los grandes inversionistas, ni cuáles son las razones de política fiscal, económica o social que respalden el reconocimiento de tal diferencia.

BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Deben estar inspirados en razones de orden tributario, económico o social

POTESTAD LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Debe ser ejercida en forma razonable y proporcional, de manera que las medidas que en ese campo se adopten, encuentren una adecuada justificación a la luz de los principios constitucionales

Referencia:

Expedientes D-8572

Asunto:

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 254 (parcial) del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el literal c) del artículo 46 de la Ley 1430 de 2010 "Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad".

Demandante:

María Fernanda Silva Forero

Magistrado Ponente:

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Bogotá D.C., seis (6) de diciembre de dos mil once (2011).

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

## SENTENCIA

### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, la ciudadana María Fernanda Silva Forero demandó el literal c) del inciso segundo del artículo 254 (parcial) del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010 “Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad”.

Mediante Auto del cinco (05) de julio de dos mil once (2011), el Magistrado Sustanciador decidió admitir la demanda, dispuso su fijación en lista y, simultáneamente, corrió traslado al señor Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia. En la misma providencia, ordenó además comunicar el proceso al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio del Interior y de Justicia, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, al Presidente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y a los Decanos de las Facultades de Derecho de las Universidades Nacional, Libre y Atlántico, para que, si lo estimaban conveniente, intervinieran dentro del proceso con el propósito de impugnar o defender la constitucionalidad de la disposición acusada.

Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto 2067 de 1991, la Corte Constitucional procede a decidir acerca de la demanda de la referencia.

### II. TEXTO DE LA NORMA ACUSADA

A continuación se transcribe el texto del artículo 254 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, conforme a su publicación en el Diario

Oficial No. 38.756, de 30 de marzo de 1989, destacando en negrilla y con subraya el aparte demandado:

“DECRETO 624 DE 1989

(marzo 30)

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

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

ARTICULO 254. POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR. <Artículo modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:>

Los contribuyentes nacionales, o los extranjeros personas naturales con cinco años o más de residencia continua o discontinua en el país, que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta, el pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el impuesto sobre la renta por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma:

a) El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron;

b) Cuando la sociedad que reparte los dividendos o participaciones gravados en Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades, ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el

monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron;

c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto);

d) Cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen;

e) En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del impuesto de renta generado en Colombia por tales dividendos;

f) Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con prueba idónea;

g) Las reglas aquí previstas para el descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior serán aplicables a los dividendos o participaciones que se perciban a partir de la vigencia de la presente ley, cualquiera que sea el periodo o ejercicio financiero a que correspondan las utilidades que los generaron.

PARÁGRAFO. El impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes sin perjuicio de lo previsto en el artículo 259 del Estatuto Tributario.

(...)"

## I. LA DEMANDA

### 1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

La demandante estima que la disposición objeto de censura constitucional contenida en el Estatuto tributario, resulta violatoria de la Constitución Política, concretamente de los artículos 95 y 363, en conexidad con el artículo 13.

### 2. Fundamentos de la demanda

2.1. De manera preliminar, la actora inicia por aclarar que, si bien es cierto, mediante la Sentencia C-485 de 2000, la Corte Constitucional adelantó el juicio de constitucionalidad del artículo 254 del Decreto 624 de 1989 -Estatuto Tributario-, resolviendo declarar exequible dicha disposición, ello se efectuó con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 2010, y el pronunciamiento versó sobre un aparte de la norma distinto al que en esta oportunidad se cuestiona, de manera que, en su criterio, sobre la misma no ha operado el fenómeno de la cosa juzgada y, por lo tanto, la Corte es competente para decidir acerca de su constitucionalidad.

2.2. refiriéndose concretamente a los cargos de inconstitucionalidad sobre los cuales estructura su demanda, señala que el literal c) del inciso segundo del artículo 254 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, al establecer el beneficio de descuento tributario por concepto de impuestos sobre la renta pagados en el exterior, y excluir de dicho beneficio al contribuyente nacional que posea, directa o indirectamente, una participación inferior al 15% en el capital de la sociedad de la cual recibe dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho al voto), desconoce abiertamente el derecho a la igualdad que en materia tributaria se manifiesta en los principios constitucionales de equidad y progresividad, los cuales están llamados a informar el sistema tributario conforme lo prevé expresamente el artículo 363 Superior. La referida violación tiene lugar, por cuanto “el porcentaje de participación en el capital social de una sociedad no constituye indicativo idóneo de la capacidad económica del contribuyente, ni constituye un criterio de diferenciación que consulte la razonabilidad, ni justifica la consecución de otros objetivos tributarios constitucionalmente relevantes”.

Según su entender, la norma resulta abiertamente discriminatoria, pues solo le reconoce la condición de beneficiarios del descuento tributario por concepto de impuestos sobre la renta pagados en el exterior, a los contribuyentes colombianos que tienen mayor participación en el capital de una sociedad extranjera, es decir, a quienes tienen por lo menos un 15% de las acciones o participaciones, impidiendo que se acojan a dicho beneficios los nacionales cuya inversión esté por debajo de tal porcentaje, sin que exista una justificación razonable a la luz de los principios que gobiernan el sistema tributario.

Con el propósito de demostrar su aserto, la actora plantea como ejemplo que “el valor del 15% de las acciones en una sociedad con domicilio en el exterior cuyo capital es de US 1.000.000.00, equivale a US 15.000, igual al valor del 10% de las acciones o participaciones en una sociedad con domicilio en el exterior cuyo capital es de US 1.500.000.00; sin embargo, de acuerdo con el literal c) del artículo 254 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, el nacional colombiano poseedor del 15% en la sociedad cuyo capital es de US 1.000.000 tendría derecho al descuento tributario de los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, mientras que el nacional colombiano que es poseedor del mismo monto de acciones, cuyo porcentaje solo representa el 10% del capital social, no tendría derecho al descuento tributario”.

Destaca que el descuento tributario de que trata la norma objeto de reproche, “no obedece a un criterio de razonabilidad económica relacionada con la capacidad económica del contribuyente, razón por la cual, no consulta el principio de equidad vertical o progresividad y resulta arbitrario, en la medida en que el porcentaje de participación en el capital de la sociedad por sí solo, no es indicativo de la capacidad económica del contribuyente, dado que dicho porcentaje en términos de capacidad económica, depende en últimas del capital social de la sociedad en la cual se posee participaciones” (sic).

Por otra parte, considera que “el monto de los dividendos de una sociedad no necesariamente depende del monto de su capital, sino de sus resultados operacionales; admitiendo desde luego, que una sociedad con un capital mayor, tiene mayor vocación para arrojar mejores resultados operacionales”.

En ese orden de ideas, sostiene que si el artículo 254 del Estatuto Tributario tiene por objeto evitar la doble tributación, como lo definió la Corte en la Sentencia C-485 de 2000, no resulta

constitucionalmente admisible establecer el 15% de participación en el capital de la sociedad con domicilio en el exterior, como requisito sine qua non para ser beneficiario del aludido descuento tributario, pues no resulta acorde con el objetivo perseguido por el legislador.

2.3. Por último, reitera que el criterio diferencial introducido en la norma parcialmente acusada también vulnera el principio de igualdad que en materia tributaria se manifiesta a través de los principios de equidad y progresividad (art. 95 y 363 C.P.). Ello, por cuanto en su sentir, la norma carece de un argumento razonable que justifique un trato desigual entre contribuyentes, es decir, “entroniza un tratamiento tributario diferenciado injustificado, por no consultar la capacidad económica integral del contribuyente y no constituye un instrumento para la consecución de un fin constitucionalmente válido”.

## I. INTERVENCIONES

### 1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Mediante escrito oportunamente allegado a esta Corporación, el apoderado del Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino en el trámite de la presente acción, con el propósito de solicitarle a la Corte que se declare inhibida para pronunciarse de fondo en relación con los cargos propuestos, por presentarse el fenómeno de la ineptitud sustantiva de la demanda. Subsidiariamente, el interviniente le pide a la Corporación que declare la exequibilidad de la norma, en caso de considerar que hay lugar a proferir decisión de fondo.

A manera de consideración general, el interviniente comienza por señalar que la demanda instaurada contra el artículo 254 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el literal c) del artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, no cumple con la carga mínima establecida por la jurisprudencia constitucional en cuanto a los requisitos o exigencias de especificidad, pertinencia y suficiencia se refiere.

En efecto, advierte que el cargo formulado se estructura, en buena medida, a partir de “argumentos subjetivos propios de una particular inversión”, pues la actora no logra establecer la oposición existente entre la norma acusada y la Constitución Política; el asunto que se cuestiona, relacionado con la finalidad de la norma -doble tributación-, no es del orden

constitucional sino legal, lo cual hace que el argumento sea totalmente impertinente; y no explica por qué el criterio diferencial que contiene la norma resulta injustificado.

No obstante, advierte la autoridad interviniente que de encontrar la Corte que la demanda si se ajusta a los parámetros definidos en su jurisprudencia, es importante tener en cuenta, para efectos de la decisión de fondo que se adopte, los siguientes planteamientos:

En primer lugar, pone de presente que la globalización económica, la apertura de los países al comercio internacional, la gran variedad de tratados de distinta índole y la tendencia a la integración mundial, es hoy en día una realidad que necesariamente debe interesar a los gobiernos y al legislador en beneficio de las finanzas públicas. Por esa razón, la adopción de medidas, como las que introduce la norma demandada, tienen por objeto promover la inversión extranjera y favorecer a los nacionales sus inversiones en el exterior para hacerlas más competitivas; fomentar la transferencia de tecnología y de comercio exterior y, en general, facilitar el desarrollo económico a través de la creación y fortalecimiento de empresas, y la generación de empleo; todo ello en procura del bienestar general.

El interviniente infiere del contenido de la demanda que el reproche de constitucionalidad no se asocia con el tema de inversión extranjera directa, esto es, aquella que proviene de una persona natural o jurídica del exterior, cuyo capital es invertido en un país, sino con otro tipo de inversión, la inversión de portafolio, entendida como aquella que se realiza a través del mercado de valores, es decir, mediante la compra de acciones, bonos y otros títulos financieros que pueden tener rentabilidades fijas o variables.

Bajo esa perspectiva, señala que el límite del 15% en acciones o participaciones, según el caso, responde a estándares internacionales (Organization for Economic Co-operation and Development) para un determinado tipo de inversiones, las de portafolio, razón por la cual, no existe ninguna violación del principio de progresividad sino que, por el contrario, lo justifica y acata, pues no se puede aplicar el tratamiento diferencial conocido como descuento por impuestos pagados en el exterior a toda clase de inversiones, máxime cuando está demostrado que algunas no generan ningún beneficio a la economía del país.

Así las cosas, como quiera que el descuento tributario contenido en la norma demandada, apunta a un reconocimiento que se compensa con el impacto positivo en las economías de dos países con inversión estable y pretende lograr mayor desarrollo económico y social, el

Ministerio de Hacienda y Crédito Público concluye que la norma se ajusta plenamente al orden constitucional.

## 2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

En el término de fijación en lista, el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, intervino en el presente juicio a fin de solicitarle a esta Corporación que se declare inhibida para decidir de fondo acerca de la demanda propuesta o, en su defecto, que profiera un fallo de exequibilidad de la norma acusada. En cuanto en su escrito de intervención, la mencionada entidad, utiliza exactamente los mismos argumentos expuestos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a los que ya se hizo expresa referencia en el numeral que antecede, estima la Corte que no resulta necesario efectuar un nuevo recuento de lo que allí se indicó.

## 3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, mediante concepto aprobado por su Consejo Directivo el 26 de julio de 2011, se pronunció en la presente causa, a fin de solicitarle a la Corte declarar inexecutable la norma acusada.

A modo de ilustración, inicia su intervención haciendo una breve exposición acerca del principio de justicia material tributaria, el cual se concreta en la obligación del legislador, al momento de crear el tributo, de constatar la capacidad contributiva del ciudadano; en perseguir que todos los contribuyentes queden sujetos a la disposición tributaria sin excepciones injustificadas; que quien más capacidad económica posea contribuya en mayor medida al sostenimiento de los gastos del Estado, y en darle igualdad de trato a quienes se encuentren en las mismas condiciones.

Al explicar en qué consiste la doble imposición económica, señala que se trata de un fenómeno que se presenta, especialmente, “cuando la misma renta se ve sometida en el mismo período gravable, por un mismo sujeto o dos sujetos distintos, al impuesto de renta correspondiente, pero los sujetos pasivos del mismo son diferentes”.

Bajo esa premisa, afirma que en la norma demandada se refleja un clásico ejemplo de doble imposición económica, pues la renta obtenida por la sociedad obligada, también se grava

cuando es distribuida al socio como dividendo. A este respecto, precisa que la doble imposición económica se presenta en mayor medida a nivel internacional, por los denominados puntos de conexión o de ejecución que la ley tributaria de cada país establece para obligar a sus sujetos pasivos.

Para el interviniente, aún cuando la norma acusada plantea un típico ejemplo de doble imposición económica, la misma norma propone un método para eliminar o atenuar dicho fenómeno, el cual se conoce como “crédito tributario indirecto o subyacente”, cuya aplicación permite que el residente fiscal en Colombia (el socio), que además debe ser nacional colombiano, descuenta del impuesto de renta a pagar en Colombia, el impuesto que pagó otro sujeto pasivo residente fiscal en el exterior (la sociedad). Desde ese punto vista, el método solo puede aplicarse a un tipo específico de renta: los dividendos.

No obstante lo anterior, la forma como este método quedó establecido en la reforma introducida al artículo 254 del Estatuto Tributario, condicionando su aplicación a que el contribuyente posea al menos el 15% del capital de la sociedad de la cual recibe dividendos o participaciones, a su modo de ver, constituye un desconocimiento de las normas constitucionales que prohíben tratamientos diferenciados sin justificación razonable, pues la norma no explica bajo qué criterio se adoptó la medida en cuestión, siendo necesario declararla inexecutable<sup>1</sup>.

#### 4. Academia Colombiana de Jurisprudencia

La Academia Colombiana de Jurisprudencia, a través de uno de sus miembros, se pronunció sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, solicitando a la Corte la declaratoria de inexecutable de la disposición acusada.

Para tal efecto, pone de presente que el artículo 254 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el literal c) del artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, “quebranta el principio de equidad del sistema tributario desde dos dimensiones distintas. De una parte, al establecer un trato diferente a los contribuyentes que detentan una participación inferior al 15% respecto de quienes posean una participación superior de al menos el 15% en sociedades extranjeras, por cuanto dicha distinción carece de una justificación razonable por parte del legislador. Así, se hace mas gravosa la carga tributaria para algunos contribuyentes, sin que exista una razón fiscal, económica o social explícita que lo justifique”.

Del mismo modo, señala que, si bien es cierto, los ciudadanos deben contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, no lo es menos que deben hacerlo de acuerdo a su capacidad contributiva, la cual se desconoce con la fijación del beneficio de descuento tributario solo en favor de un grupo de personas, sin atender a la capacidad económica real de los contribuyentes, vulnerándose así el principio de equidad.

Puntualmente, menciona que “el establecimiento, a secas, de un límite porcentual de inversión para incluir a algunos y excluir a otros, sin consideración de la cuantía ni de otros factores, evidentemente no está consultando el obligado principio de la capacidad contributiva, pilar fundamental de la institución del impuesto de renta”.

Por otra parte, estima que el propósito del legislador al establecer en la norma aludida el límite del 15%, fue poner a tono la legislación colombiana con la de otros países de mayor grado de desarrollo. Sin embargo, considera que “mal puede Colombia crear tratamientos desiguales consultando fines extrafiscales de un país desarrollado, como lo es Estados Unidos, cuyas cifras y, en general, circunstancias fácticas no son comparables con las de un país definitivamente más pobre. Póngase no más el ejemplo de una inversión colombiana en el exterior a través de la cual se posea el 14% del capital accionario de una de las enormes multinaciones. A nadie se le ocurre pensar que tamaña inversión es una inversión de portafolio especulativa”.

En todo caso, señala que “la ausencia de una razón extrafiscal explícita (en el texto de la norma o en sus antecedentes), hace de por sí que el trato desigual carezca de una justificación (conocida) que amerite una regulación diferenciada. Si bien la libertad de configuración del legislador es amplia, esta facultad se ve limitada, especialmente, tratándose de aquellos eventos en que se violan los principios y garantías constitucionales”.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El señor Procurador General de la Nación, mediante concepto No. 5203, del dieciséis (16) de agosto de dos mil once (2011), se pronunció sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, solicitando a la Corte estarse a lo resuelto en el expediente D-8495, en el que la Corporación analizaba la posible inconstitucionalidad de la Ley 1430 de 2010 por vicios de forma. Subsidiariamente, el Ministerio Público solicita declarar inexecutable la norma objeto de reproche, por las siguientes razones:

Para la Vista Fiscal el legislador goza de plena autonomía para delimitar la cobertura personal y material de las normas sobre tributos. En esa medida, tiene competencia para establecer los ingresos que se encuentran exceptuados de gravamen y los ingresos que son susceptibles de descuento tributario al momento de liquidar un impuesto, con la finalidad de lograr el equilibrio de las cargas públicas.

Bajo esa óptica, señala que la imposición de un tributo a cargo de un sujeto determinado, así como la exclusión que el legislador haga respecto de la carga tributaria para otro -ya sea en forma total o parcial- no resulta per se inconstitucional, siempre que para ello exista una razón objetiva, así sea mínima, para establecer un trato diferencial.

Partiendo de esa premisa, el Representante del Ministerio Público sostiene que, si bien es cierto, el derecho a descontar tributos se funda en una razón objetiva: evitar la doble tributación, pues el contribuyente ya ha pagado el tributo en el estado en el cual se causa, la diferencia de trato que establece la norma acusada entre los contribuyentes que poseen una participación directa de al menos el 15% en la respectiva sociedad y los que tienen una participación menor, no se apoya prima facie en una razón objetiva.

En efecto, advierte que un estudio del expediente legislativo, da cuenta de que el literal demandado se introdujo al proyecto de ley en el tercer debate que se realizó en la plenaria del Senado de la República, sin que se hubiere mencionado una justificación razonable, a efecto de explicar la diferencia de trato aludida en la exposición de motivos.

Así las cosas, al no haber razón objetiva para dar un trato diferente a los contribuyentes que poseen 15% o más de participación directa en el capital de la sociedad de la cual reciben dividendos o participaciones, respecto de aquellos que poseen un porcentaje inferior al ya mencionado, el Ministerio Público considera que la disposición demanda vulnera el principio de equidad tributaria consagrado en el artículo 363 Superior y, por lo tanto, debe ser retirada del ordenamiento jurídico.

## VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

### 1. Competencia

De conformidad con lo dispuesto en los numerales 4° y 5° del artículo 241 de la Constitución Política, esta Corporación es competente para decidir sobre la demanda de inconstitucionalidad que se formula contra el literal c) del inciso segundo del artículo 254 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010.

## 1. Alcance de la presente demanda

2.1. En el caso bajo estudio, la actora le solicita a la Corte que declare inexecutable el literal c) del inciso segundo del artículo 254 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, por considerar que dicho precepto desconoce los principios de equidad y progresividad tributaria.

2.2. Según la demandante, la norma acusada, al regular el beneficio de descuento tributario por concepto de impuestos sobre la renta pagados en el exterior, y excluir de dicho beneficio al contribuyente nacional que posea, directa o indirectamente, una participación inferior al 15% en el capital de la sociedad de la cual recibe dividendos o participaciones (descontando las acciones o participaciones sin derecho al voto), establece un trato diferencial que resulta abiertamente discriminatorio, a la luz de los principios de equidad y progresividad que gobiernan el sistema tributario. Sostiene al respecto, que el porcentaje de participación en el capital de una sociedad, no constituye indicativo idóneo de la capacidad económica del contribuyente, ni comporta un criterio de diferenciación entre iguales que consulte la razonabilidad.

2.3. Con respecto a dicha acusación, un grupo de intervinientes, a la manera de petición principal, le solicitan a la Corte abstenerse de emitir pronunciamiento de fondo, por considerar que la actora no formuló un verdadero cargo de inconstitucionalidad en contra de la norma acusada, limitándose a exponer argumentos subjetivos que no permiten una confrontación objetiva entre aquella y la Constitución. Subsidiariamente, los mismos intervinientes le piden a la Corte que declare la exequibilidad de la medida impugnada, tras considerar que la misma se encuentra plenamente justificada desde el punto de vista tributario, pues no se puede aplicar el tratamiento diferencial conocido como descuento por impuestos pagados en el exterior a toda clase de inversionista, máxime si algunos no

generan ningún beneficio a la economía del país.

2.4. Otro grupo de intervinientes, entre los que se cuenta el Ministerio Público, coinciden con la acusación y le solicitan a la Corte que declare la inexecutable de la norma demandada. Sostienen que la forma como quedó regulado el beneficio de descuento tributario por concepto de impuestos de renta pagados en el exterior, condicionando su aplicación a que el contribuyente posea al menos el 15% del capital de la sociedad, constituye un desconocimiento de las normas constitucionales que prohíben tratamientos diferenciados sin justificación razonable, pues la norma no explica bajo qué criterios se adoptó la medida en cuestión.

## 1. Asunto previo que debe resolver la Corte

3.1. De acuerdo con lo expresado por los distintos intervinientes y el Ministerio Público, lo primero que debe establecer la Corte en la presente causa, es si le corresponde o no proferir decisión de fondo, por no haberse estructurado en contra de la norma demandada un verdadero cargo de inconstitucionalidad.

3.2. Al respecto, habrá de recordarse una vez más, que, en aplicación de lo preceptuado en el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, este Tribunal ha considerado que, para que exista demanda en forma y la Corte pueda adoptar una decisión de fondo, además de indicarse en la demanda las normas que se acusan como inconstitucionales y las disposiciones superiores que se estiman violadas, es imprescindible que el actor formule por lo menos un cargo concreto de inconstitucionalidad, el cual, a su vez, debe estar respaldado en razones “claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes”.

3.3. La hermenéutica constitucional ha dejado sentado que existen razones “(i) claras, cuando la acusación formulada por el actor es comprensible y de fácil entendimiento, (ii) ciertas, si la acusación recae directamente sobre el contenido de la disposición demandada y no sobre una proposición jurídica inferida o deducida por el actor, (iii) específicas, en cuanto se defina o se muestre en forma diáfana la manera como la norma vulnera la Carta Política, (iv) pertinentes, cuando se utilizan argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no razones de orden legal, personal, doctrinal o de simple conveniencia, y (v) suficientes, en

la medida en que contengan todos los elementos fácticos y probatorios que son necesarios para adelantar el juicio de inconstitucionalidad, de forma que exista por lo menos una sospecha o duda mínima sobre la constitucionalidad del precepto impugnado”2.

3.4. Se recuerda que en el presente caso, la actora acusa la inconstitucionalidad del literal c) del inciso segundo del artículo 254 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, el cual, al establecer el beneficio de descuento tributario por concepto de impuestos sobre la renta pagados en el exterior, excluye de dicho beneficio al contribuyente nacional que posea, directa o indirectamente, una participación inferior al 15% en el capital de la sociedad de la cual recibe dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho al voto).

3.5. Aduce la demandante, que el citado precepto desconoce abiertamente los principios de equidad y progresividad tributaria, toda vez que, a la luz de los citados principios, “el porcentaje de participación en el capital social de una sociedad no constituye indicativo idóneo de la capacidad económica del contribuyente, ni constituye un criterio de diferenciación que consulte la razonabilidad, ni justifica la consecución de otros objetivos tributarios constitucionalmente relevantes”.

3.6. Atendiendo al contenido de la norma y al sentido de la acusación, la Corte encuentra que la presente demanda cumple con los requisitos mínimos de procedibilidad, en cuanto la demandante sí formula, por lo menos, un cargo concreto de inconstitucionalidad contra la norma impugnada. Si bien es cierto que la acusación no abunda en razones y explicaciones, la misma cuenta con un grado mínimo de coherencia y solidez, que permite llevar a cabo una confrontación objetiva entre la ley acusada y la Constitución.

3.8. En ese contexto, en virtud del principio pro actione, para la Corte es claro que la acusación formulada se ampara en razones claras, ciertas, pertinentes, suficientes y específicas, en la medida en que la misma (i) permite comprender lo que se quiere con la demanda, (ii) está dirigida a controvertir el contenido material de la preceptiva acusada, (iii) los argumentos en que se basa son de naturaleza estrictamente constitucional, (iv) contiene también elementos fácticos mínimos que buscan poner en duda la constitucionalidad de la medida, y (v) pretende mostrar la forma como la norma acusada puede vulnerar la Constitución.

3.9. En los términos descritos, a juicio de la Corte, se está en presencia de una demanda en forma y, por tanto, respecto de la misma le corresponde a la Corporación proferir el respectivo pronunciamiento de fondo.

## 1. Problema jurídico

4.1. Teniendo en cuenta la acusación formulada contra el literal c) del inciso segundo del artículo 254 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, y lo expresado en las distintas intervenciones, en esta oportunidad le corresponde a la Corte resolver el siguiente problema jurídico:

¿Si la norma acusada, al excluir del descuento fiscal sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera, al contribuyente nacional que posea, directa o indirectamente, una participación inferior al 15% en el capital de la sociedad de la cual recibe dividendos o participaciones, desconoce los principios de equidad y progresividad tributaria?

4.2. Para resolver el problema jurídico planteado, la Corte hará referencia a los siguientes temas: (i) la competencia legislativa en materia tributaria; (ii) alcance de los principios que gobiernan el sistema tributario; (iii) los beneficios tributarios como parte del poder impositivo del Estado y sus límites constitucionales; y (iv) el problema de la doble tributación internacional; (v) para finalmente referirse al alcance de la norma frente a los principios de equidad y progresividad tributaria.

## 1. La competencia del legislador en materia tributaria. Alcance y contenido

5.1. Tal y como lo ha puesto de presente esta Corporación, la Carta Política, al tiempo que le confiere a los asociados un conjunto amplio de derechos y libertades, también le impone a éstos el cumplimiento de ciertos deberes y obligaciones, materializados en la asunción de conductas, comportamientos o prestaciones, que no pueden ser entendidos como una negación o restricción de las garantías reconocidas, sino como un aporte necesario para la consecución de los fines esenciales del Estado Social de Derecho.

5.2. Los deberes que le corresponde cumplir a los miembros de la comunidad nacional, se encuentran definidos en el artículo 95 de la Carta, siendo uno de ellos el de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (numeral 9°). En virtud del citado deber, en Colombia, todas las personas se encuentran obligadas a tributar, esto es, a pagar las prestaciones económicas que le sean impuestas por las autoridades competentes, dentro del propósito específico de apropiarse los recursos que requiere el Estado para llevar a cabo un buen desempeño público. Según lo ha destacado esta Corporación, el deber de tributar “tiene como fundamento el principio de reciprocidad que rige las relaciones de los ciudadanos con el Estado y entre estos y la sociedad, a fin de equilibrar las cargas públicas que estructuran y sostienen la organización jurídico-política de la cual hacen parte, para armonizar y darle efectividad al Estado Social de Derecho”.

5.3. En efecto, en un Estado Social de Derecho, se parte de la base de que las autoridades, además de respetar y garantizar las libertades de las personas, tienen la obligación de contribuir al mejoramiento de sus condiciones de vida, interviniendo dentro de las actividades de la sociedad para contrarrestar las desigualdades existentes y asegurarle a los asociados un mínimo nivel de existencia digna y de oportunidades, en cumplimiento del mandato constitucional de la igualdad material. Sin embargo, para la consecución de tales objetivos, éstas deben contar con los recursos económicos necesarios, pues de lo contrario, no estarían en capacidad de cumplir las responsabilidades asignadas. En ese contexto, las prestaciones pecuniarias que pagan los gobernados vienen a constituir una fuente importante para la financiación del gasto público, razón por la cual su imposición por parte del Estado se convierte en un imperativo constitucional.

5.4. Ahora bien, la potestad impositiva del Estado o atribución jurídica para imponer tributos, ha sido confiada por la propia Constitución a los órganos plurales de representación política, y en especial, al Congreso de la República, quien está llamado a ejercerla según la política tributaria que estime más adecuada para alcanzar los fines del Estado.

5.5. A este respecto, el numeral 12 del artículo 150 de la Carta Política es claro en señalar que es función del Congreso establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales,

mandato que se armoniza con el previsto en el artículo 338 del mismo ordenamiento Superior, según el cual, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales, correspondiéndole a los mismos órganos de elección popular fijar directamente los elementos de la obligación tributaria, es decir, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los tributos.

5.7. No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte<sup>4</sup> que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundado, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad.

5.8. Cabe mencionar, como ya lo ha hecho la Corte en anteriores pronunciamientos, que la soberanía fiscal asignada al legislador comprende, además de la facultad para establecer tributos, también la posibilidad de modificarlos o derogarlos y, particularmente, la potestad para consagrar algunos beneficios tributarios, bajo la forma de deducciones, exenciones o descuentos, cuando ello se requiera por razones de política económica o para realizar la igualdad real o efectiva en materia fiscal.

5.9. Frente a la facultad para establecer beneficios tributarios, este Tribunal ha destacado que la misma se entiende incluida dentro del poder impositivo y, por tanto, aun cuando es amplia, también está sometida a los límites constitucionales que controlan el ejercicio de dicho poder. Por ello, “el otorgamiento de beneficios tributarios, no obstante el amplio margen de configuración normativa de que goza el legislador sobre la materia, no queda librado simplemente a su opción política, sino que debe atender a una valoración específica de la justicia tributaria y demás principios que sustentan la política fiscal”<sup>5</sup>.

5.10. Así las cosas, en los términos de lo expuesto en este apartado, es posible concluir: (i) que dentro del propósito de financiar el gasto público, el Estado se encuentra habilitado constitucionalmente para imponer tributos a los administrados; (ii) que la competencia para ejercer la función impositiva se encuentra en cabeza de los órganos políticos de representación popular, y en particular en el Congreso de la República; (iii) que en desarrollo de la aludida atribución, el legislador queda habilitado no solo para crear el tributo sino también para modificarlo o derogarlo, y para determinar el establecimiento de cierto tipo de beneficios sobre el mismo; y (iv) que la facultad impositiva, aun cuando es amplia, encuentra límites, razón por la cual las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales y ajustarse a los principios constitucionales que gobiernan la política fiscal del Estado.

## 1. Principios que gobiernan el sistema tributario

6.1. Los artículos 338 y 363 de la Constitución Política establecen los principios conforme a los cuales debe regularse el sistema tributario en Colombia. Según quedo anotado, dichos principios son, de un lado, los de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y del otro, los de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 366). La jurisprudencia constitucional, en innumerables pronunciamientos sobre la materia, ha tenido oportunidad de referirse a los citados principios, fijado los criterios básicos que determinan su alcance y contenido.

6.1.1. De acuerdo con el principio de legalidad, los tributos requieren de una ley previa que los consagre. Según quedo explicado, al amparo del citado principio, la competencia para imponerlos radica exclusivamente en los órganos plurales de representación política, particularmente en el Congreso de la República, quien esta llamado a ejercerla de acuerdo con la Constitución Política.

6.1.2. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el tributo debe fijar con claridad y de manera inequívoca los distintos elementos que lo integran, esto es, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los tributos; exigencia que solo admite como excepción, la posibilidad de que la ley permita a las autoridades administrativas fijar la tarifa de las tasas y contribuciones, siempre y cuando en los mismos

actos se haya previsto el sistema y el método para establecer los costos y los beneficios de los que depende la tarifa<sup>6</sup>. En torno a este principio, ha explicado la Corte que el mismo se desconoce cuando la ley, al llevar a cabo la descripción del tributo, incorpora elementos particularmente vagos u oscuros, que hacen imposible determinar su verdadero alcance.

6.1.3. Por su parte, con el principio de irretroactividad, se busca que la ley que impone un tributo no pueda aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su entrada en vigencia. A este respecto, el inciso tercero del artículo 338 de la Carta es claro en señalar, que las leyes que regulen tributos, en las que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, “no puede aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

6.1.4. En cuanto al principio de equidad, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”<sup>7</sup>. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”<sup>8</sup>. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”<sup>.9</sup>

Conforme con ello, a través del principio de equidad, se busca que “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.)<sup>10</sup>”. Según lo ha explicado esta Corporación, la equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica.<sup>11</sup>

6.1.5. Frente al principio de progresividad, cabe anotar que éste viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad<sup>12</sup>. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia “al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”<sup>13</sup>.

6.1.6. Y con respecto al principio de eficiencia, ha considerado este Tribunal que su objetivo es lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente. En ese contexto, el citado principio resulta ser “un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”<sup>14</sup>.

1. Los beneficios tributarios como parte del poder impositivo del Estado y sus límites constitucionales. Los descuentos fiscales una forma de ellos

7.1. Como ya se mencionó, así como al legislador se le reconoce una amplia potestad de configuración normativa para establecer tributos y definir sus elementos esenciales, de la misma manera se le otorga a dicho órgano un margen razonable y suficiente de maniobra para consagrar beneficios tributarios, bajo la forma de deducciones, exenciones o descuentos -principalmente-, cuando ello sea necesario por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva en materia fiscal.

7.2. Con respecto al establecimiento de los beneficios fiscales, este Tribunal<sup>15</sup> ha reconocido que su regulación es por supuesto tarea legislativa, opuesta a la de establecer el tributo, constituyéndose éstos en instrumentos que tienden a reducir el grado de simplicidad del sistema tributario, por la vía de la disminución o exoneración de la carga impositiva, contando para ello con una motivación de por medio. En ese marco, los beneficios fiscales tienen por objeto “restringir el hecho gravado al escoger determinadas hipótesis incluidas en la definición del hecho generador o en la hipótesis de sujeción o, en otros casos, tienen por propósito incidir sobre los elementos cuantitativos del tributo reduciendo partidas que integran la base o la tarifa”<sup>16</sup>.

7.3. Frente a los propósitos que persigue el Estado al crear beneficios de naturaleza fiscal, la jurisprudencia constitucional ha establecido que los mismos pueden estar inspirados en razones diferentes, de orden tributario, económicas o sociales, tales como: “(i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre, (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global<sup>17</sup>”<sup>18</sup>.

7.4. En el caso específico de los descuentos, que interesa a esta causa, los mismos son un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellos porcentajes, cuotas o valores fijos que la ley permite restar del impuesto determinado, generalmente del impuesto sobre la renta<sup>19</sup>. El descuento fiscal, constituye entonces una excepción en el sistema tributario, dirigido a evitar la doble tributación e incentivar cierto tipo de actividades estratégicas del país -como la inversión extranjera en el país y la inversión nacional en el exterior- mediante la desgravación adicional de unos gastos que ya fueron contabilizados en la cuenta de resultados. Tales beneficios -los descuentos- presentan como característica particular, que se pueden descontar o restar del impuesto sobre la renta líquida gravable, de acuerdo con la liquidación privada, en contraposición a otro tipo de beneficios que se sustraen de la base sobre la que se liquida el impuesto.

7.5. Los descuentos, si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y

constituyen un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, su regulación está sometida a los mismos límites constitucionales que controlan el poder impositivo del Estado. De esa manera, aun cuando los descuentos tributarios pueden ser derogados, disminuidos o ampliados por el legislador, sin que por ese sólo hecho resulten contrarios a la Constitución, las medidas que en ese sentido se adopten deben atender a una valoración específica de la justicia y equidad tributaria, y demás principios que gobiernan la política fiscal.

7.6. Esta Corporación ha señalado que todo beneficio fiscal que introduzca el legislador debe atender al principio de equidad, y dentro de él, a los principios de generalidad y homogeneidad, “puesto que solo así se garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros<sup>20</sup>. El principio de generalidad, que se exige de los beneficios tributarios, y en particular de las deducciones, no desconoce el hecho de que ellos, en sí mismos, comportan un trato diferente en favor de determinados sujetos que, en ausencia de la medida de excepción, estarían sometidos al tributo. Sin embargo, el principio de generalidad implica que el beneficio fiscal se proyecte sobre todos los contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto de hecho, sin distinciones injustificadas<sup>21</sup>.

7.7. En relación con la aplicación del principio de equidad frente al reconocimiento de beneficios tributarios, la jurisprudencia constitucional viene sosteniendo que el mismo no se entiende afectado, cuando la medida adoptada se encuentra debidamente justificada y se adecuó a un propósito constitucionalmente admisible, con sujeción a criterios de razonabilidad e igualdad. Ha explicado la propia jurisprudencia, que todo beneficio tributario, en la medida en que solo comprende a un grupo de contribuyentes actuales o potenciales, en cierta medida afecta el principio de equidad, que representa el más importante límite del poder tributario del Estado. Pero la afectación de la equidad tributaria traspasa el umbral de la normalidad, y carece de cualquier justificación constitucional, “cuando tal beneficio se niega a un contribuyente que se encuentra en la misma situación formal que la de los destinatarios de la norma fiscal favorable”<sup>22</sup>.

Sobre el alcance de la facultad para consagrar beneficios tributarios, en la Sentencia C-1060A de 2001, la Corte hizo la siguiente precisión:

“Dentro del poder impositivo, por simple coherencia se entiende incluido el de exoneración, que confluye con el primero a delinear los contornos del tributo. La disminución de la carga

impositiva o establecimiento de los beneficios fiscales es tarea legislativa, antitética con la que establece el tributo, tarea que tiene por objeto restringir el hecho gravado al escoger determinadas hipótesis incluidas en la definición del hecho generador o en la hipótesis de sujeción o , en otros casos, tiene por propósito incidir sobre los elementos cuantitativos del tributo reduciendo partidas que integran la base o la tarifa; pero así como no puede decirse que la libertad de configuración del legislador para establecer el tributo sea absoluta, tampoco puede admitirse una autonomía política del legislador tan amplia en materia de exenciones que rebase los principios de justicia y equidad del deber de contribuir. Es decir, la configuración normativa de las exclusiones totales o parciales al deber de contribuir también debe respetar criterios de justicia, con el fin de diseñar un régimen tributario general, solidario y progresivo”.

Posteriormente, en la Sentencia C-748 de 2009, la Corte reiteró:

“En este sentido, la jurisprudencia ha reconocido la amplia potestad que, de acuerdo con la Carta Política, ostenta el Congreso para fijar exenciones tributarias, la cual sólo encuentra límites en las disposiciones constitucionales, por lo que ha de ser ejercida al tenor de ellas, dentro de criterios de equidad, razonabilidad, proporcionalidad, igualdad y progresividad<sup>23</sup>. Así, la soberanía fiscal que ejerce el legislador, no por amplia puede reputarse absoluta, sino que por el contrario se encuentra sujeta a los límites y condicionamientos que emanan directamente de la Constitución Política”.

## 1. La doble tributación internacional. Problemas y soluciones

8.1. Tal y como lo ha puesto de presente esta Corporación<sup>24</sup>, en ejercicio de la soberanía y de su potestad impositiva, los Estados han acudido a distintos mecanismos para gravar, de la manera que han estimado más conveniente a sus intereses, las operaciones y transacciones que realizan sus ciudadanos o residentes. Así, algunos han incluido en sus respectivos sistemas tributarios gravámenes sobre los ingresos que aquellos perciben en todo el mundo; otros han decidido gravar solamente los ingresos que han generado dentro de su propio territorio; e incluso, ciertos Estados han escogido mezclar los distintos mecanismos impositivos, grabando, tanto los ingresos de fuente nacional como los de fuente extranjera. De ese modo, en los distintos países, “existen tributos cuyos criterios de sujeción atienden a

la nacionalidad o la residencia; algunos se orientan por la territorialidad o la fuente del ingreso; y otros por una combinación de los dos<sup>25</sup>26.

8.2. Las distintas estrategias que han adoptado los Estados para gravar los ingresos de los contribuyentes, ha dado lugar al fenómeno de la llamada doble tributación internacional, también conocida como doble imposición, la cual tiene lugar “cuando dos o más países imponen sus tributos respectivos a la misma entidad o persona sobre un mismo ingreso y por periodos idénticos”<sup>27</sup>.

8.3. Ciertamente, la coexistencia entre las soberanías de los Estados y el ejercicio legítimo de su poder de tributación, permite que se presenten distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que a su vez facilita la confrontación entre dos o más sistemas tributarios. Ello produce, como efecto inmediato, la doble tributación, pues, por vía de los llamados elementos de conexión, una misma operación celebrada entre sujetos de distintos países, es gravada con dos o más tributos por las naciones de origen o residencia del sujeto pasivo. En este sentido, la doble tributación internacional tiene lugar cuando se presenta: (i) incidencia de dos o más soberanías; (ii) identidad o similitud de impuestos; (iii) identidad de sujetos gravados; (iv) identidad del periodo impositivo y (v) acumulación de la carga tributaria.

8.4. Cabe mencionar, que el fenómeno de la doble tributación internacional ha sido objeto de estudio por parte de esta Corporación, a propósito del control automático y oficioso de constitucionalidad, que la misma ha llevado a cabo sobre las leyes aprobatorias de los Tratados -bilaterales y multilaterales- que Colombia ha venido suscribiendo para la eliminación del citado fenómeno<sup>28</sup>.

8.5. Así, en reciente pronunciamiento, en la Sentencia C-460 de 2010, recogiendo lo dicho en la Sentencia C-577 de 2009, la Corte se refirió a las circunstancias que dan lugar a la doble tributación, señalando que, de acuerdo con la doctrina especializada, se han reconocido al menos tres formas que la generan: (i) conflicto fuente - fuente; (ii) conflicto residencia - residencia; y conflicto fuente - residencia. En el citado fallo, se explicó al respecto que “[e]l conflicto fuente - fuente surge cuando dos jurisdicciones tributarias, de conformidad con sus normas fiscales internas, consideran que el ingreso se generó dentro de su territorio. De esta forma, ambos países aducen ser la fuente generadora de dicha renta. El conflicto residencia -

residencia, por otro lado, ocurre cuando dos jurisdicciones tributarias afirman ser el país de la residencia del sujeto generador del ingreso gravable. Y finalmente, el conflicto fuente - residencia se suscita cuando una jurisdicción tributaria grava determinado ingreso por haber sido percibido por uno de sus sujetos residentes, mientras que otra lo somete a un impuesto porque la renta se generó dentro de sus fronteras<sup>29</sup>".

8.6. Ha aclarado la Corte, que la doble tributación "ha sido reconocida, desde tiempo atrás, como un impedimento para el comercio y las inversiones internacionales"<sup>30</sup>, dado que la misma tiende a elevar el nivel de tributación que deben soportar los inversionistas, al quedar sometidos a pagar gravámenes, por un mismo ingreso, en dos o más Estados, generalmente, tanto en el país donde se genera la renta como en el país de su origen o residencia, lo que a su vez encarece las inversiones extranjeras y constituye un desestímulo a las mismas.

8.7. Desde este punto de vista, dentro del complejo mundo de las relaciones económicas internacionales y la globalización, el citado fenómeno se ha convertido en un problema para los países y sus nacionales, razón por la cual, "los Estados han creado mecanismos de derecho fiscal interno para evitar conflictos al respecto y asegurar que cuando un contribuyente paga un impuesto en una jurisdicción tributaria cuente con mecanismos para evitar la doble imposición en la otra"<sup>31</sup>.

8.8. Con ese mismo propósito, también los Estados han acudido a la celebración de tratados de derecho internacional -bilaterales y multilaterales-, por encontrar en ellos la solución más adecuada al problema de la doble tributación. En dichos tratados, suscritos bajo la forma de Convenios para evitar la doble imposición (CDI) o de Acuerdos para evitar la doble tributación (ADT), se acuerdan mecanismos de compensación tributaria para contrarrestar el citado fenómeno, "ya sea renunciando a la potestad de gravar un determinado hecho económico, o compartiendo dicha facultad con el otro Estado contratante"<sup>32</sup>. Por su condición de tratados de derecho internacional, lo ha dicho la Corte, los CDI o ADT, son de obligatorio cumplimiento para las partes suscribientes y se encuentran sometidos a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969.

8.9. En cuanto a los mecanismos de derecho fiscal interno que han sido adoptados por los Estados para evitar la doble tributación, éstos se han concretado, básicamente, en la consagración de beneficios fiscales, bajo la forma de exenciones, deducciones o descuentos

tributarios. En la Sentencia C-460 de 2010, la Corte explicó el alcance los beneficios adoptados para evitar la doble tributación, en los siguientes términos:

Algunas jurisdicciones tributarias han contemplado la posibilidad de descontar los impuestos pagados en el exterior como forma para evitar la doble tributación. Bajo este método, conocido en la doctrina especializada como foreign tax credit, la jurisdicción tributaria de la residencia del contribuyente ejerce su potestad de cobrar tributos por los ingresos percibidos mundialmente (ingresos de fuente nacional y extranjera), pero permite que los impuestos pagados por renta generada por fuera de su territorio sean descontados para efectos de calcular la obligación tributaria a pagar (imputación). Esta fórmula está encaminada a solucionar el conflicto fuente - residencia.

El método de deducción permite que un contribuyente que percibe ingresos generados por fuera de su jurisdicción tributaria de residencia deduzca de sus ingresos gravables los impuestos pagados en otros países. Sin embargo, a diferencia del mecanismo antes explicado, mientras que la deducción por impuestos pagados en el exterior resuelve el conflicto descontando el monto pagado del ingreso gravable, el foreign tax credit lo hace descontando dicha suma del impuesto a pagar.

Otro método es el denominado “tax sparing” o descuento por impuestos exonerados, que permite descontar los impuestos efectivamente pagados en el exterior, así como los que se habrían pagado si no existiera una exención tributaria, que apunta a sacrificar rentas con el propósito de atraer inversión extranjera<sup>34</sup>.”

8.10. En el caso colombiano, lo precisó ya esta Corporación en la Sentencia C-577 de 2009, la solución al problema de la doble imposición internacional ha sido abordado, en mayor medida, desde la perspectiva del derecho interno, mediante la adopción de reglas de tributación internacional que permiten disminuir la carga impositiva tanto para las personas naturales como para las personas jurídicas. Concretamente, el Estado colombiano, a través del órgano competente, ha acogido el mecanismo unilateral de reconocer un descuento tributario (tax credit) sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera.

8.11. La medida a la que se ha hecho referencia, se encuentra regulada expresamente en el artículo 254 del Decreto 624 de 1989, por el cual se adoptó Estatuto Tributario (ET), norma

que a su vez ha sido objeto de algunas reformas, inicialmente por la Ley 223 de 1995 (art. 168), luego por la Ley 1111 de 2006, y finalmente por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, materia de cuestionamiento parcial en esta causa. La citada norma, con las últimas reformas introducidas por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, es del siguiente tenor literal:

“ARTICULO 254. POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTERIOR. <Artículo modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:>

Los contribuyentes nacionales<sup>35</sup>, o los extranjeros personas naturales con cinco años o más de residencia continua o discontinua en el país, que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta, el pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas, siempre que el descuento no exceda del monto del impuesto que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.

Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior, habrá lugar a un descuento tributario en el impuesto sobre la renta por los impuestos sobre la renta pagados en el exterior, de la siguiente forma:

a) El valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones por la tarifa del impuesto sobre la renta a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron;

b) Cuando la sociedad que reparte los dividendos o participaciones gravados en Colombia haya recibido a su vez dividendos o participaciones de otras sociedades, ubicadas en la misma o en otras jurisdicciones, el valor del descuento equivale al resultado de multiplicar el monto de los dividendos o participaciones percibidos por el contribuyente nacional, por la tarifa a la que hayan estado sometidas las utilidades que los generaron;

c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto).

Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto);

d) Cuando los dividendos o participaciones percibidas por el contribuyente nacional hayan estado gravados en el país de origen el descuento se incrementará en el monto de tal gravamen;

e) En ningún caso el descuento a que se refiere este inciso, podrá exceder el monto del impuesto de renta generado en Colombia por tales dividendos;

f) Para tener derecho al descuento a que se refieren los literales a), b) y d), el contribuyente deberá probar el pago en cada jurisdicción aportando certificado fiscal del pago del impuesto expedido por la autoridad tributaria respectiva o en su defecto con prueba idónea;

g) Las reglas aquí previstas para el descuento tributario relacionado con dividendos o participaciones provenientes del exterior serán aplicables a los dividendos o participaciones que se perciban a partir de la vigencia de la presente ley, cualquiera que sea el periodo o ejercicio financiero a que correspondan las utilidades que los generaron.

PARÁGRAFO. El impuesto sobre la renta pagado en el exterior, podrá ser tratado como descuento en el año gravable en el cual se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes sin perjuicio de lo previsto en el artículo 259 del Estatuto Tributario.

“Es fácil encontrar la razón de la norma: evitar la doble tributación, por el mismo hecho, a cargo de colombianos que estén en la hipótesis descrita”.

8.13. A continuación, con base en los criterios hasta aquí expuestos, pasa la Corte explicar el alcance del artículo 254 del ET, a la luz de la reforma introducida por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, con el objeto de establecer si el aparte acusado de dicha norma se ajusta o no a la Constitución.

## 1. alcance de la norma acusada. Inconstitucionalidad de la medida acusada

9.1. Como ya se mencionó, el artículo 254 del ET consagra en Colombia un mecanismo fiscal unilateral para eliminar o disminuir el fenómeno de la doble tributación internacional, el cual aparece en nuestro medio como consecuencia de la aplicación del criterio de renta mundial al residente en el país (nacional o extranjero), quien está obligado a incluir dentro de su base gravable del impuesto de renta, los dividendos que reciba del exterior. Dicho mecanismo se concreta, entonces, en el reconocimiento de un descuento tributario sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera; mecanismo que, en el ámbito del derecho comparado, es conocido como crédito tributario indirecto o subyacente (tax credit).

9.2. De ese modo, el artículo 254 del ET permite que “[l]os contribuyentes nacionales, o los extranjeros personas naturales con cinco años o más de residencia continua o discontinúa en el país”, que perciban rentas de fuente extranjera, sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, descuenten del monto del impuesto colombiano de renta el pagado en el extranjero sobre esas mismas rentas, siempre y cuando no exceda el monto del gravamen que deba pagar el contribuyente en Colombia por ellas.

9.3. No obstante lo dicho, la reforma a dicha norma por parte del artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, introdujo un tratamiento diferente para el contribuyente nacional que perciba dividendos o participaciones de sociedades extranjeras de la cual es socio (directamente o a través de filiales o subsidiarias), en el sentido de que limita la aplicación del beneficio tributario, al hecho de que aquél posea al menos el quince por ciento (15%) de la sociedad que está distribuyendo los dividendos.

9.4. De acuerdo con el citado mandato, queda excluido del descuento tributario sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera, el contribuyente nacional que posea, directa o indirectamente, una participación inferior al 15% en el capital de la sociedad de la cual recibe dividendos o participaciones. Sobre el particular, el literal c) del artículo 254 del ET, expresamente prevé:

“c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones de al menos el quince por ciento (15%) de las

acciones o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto)".

9.5. Pues bien, a partir de las consideraciones precedentes, la Corte comparte la posición de la demanda y el criterio sentado por la mayoría de intervinientes y el Ministerio Público, en el sentido de considerar que la diferencia de trato prevista en la norma acusada presenta serios problemas de constitucionalidad, principalmente frente a los principios de equidad y progresividad tributaria, toda vez que establece un tratamiento diferencial y discriminatorio en la aplicación de un beneficio tributario, que no responde a un criterio objetivo y razonable.

9.6. Revisado con detenimiento el contenido de la norma acusada, advierte la Corte que la misma presenta dos contenidos normativos claramente identificables. En el primero, reconoce el descuento tributario sobre los impuestos pagados en el exterior con relación a las rentas de fuente extranjera. Y en el segundo, limita la aplicación del mismo a los contribuyentes nacionales que tengan una participación directa de al menos el quince por ciento (con derecho a voto) en el capital de la sociedad que reparte los dividendos. Con respecto al beneficio reconocido, no cabe duda que la medida se ampara en una razón objetiva y clara, que hace parte de la política fiscal y económica del Estado, cual es la de evitar la doble tributación, dentro del propósito de estimular el comercio y la inversión. Sin embargo, frente a la diferencia de trato que se prevé entre quienes tienen una participación directa en la sociedad de al menos el quince por ciento (15%), y quienes tienen una participación menor, no surge de la norma impugnada una razón objetiva y explícita que la justifique desde el punto de vista económico, fiscal o social. Por el contrario, si el propósito específico del descuento es impedir la doble tributación, no resulta acorde con dicho fin, que se otorgue un tratamiento diferente a sujetos que se encuentran en una misma situación de hecho, pues en uno y otro caso, se trata de contribuyentes que ya han pagado el tributo en el Estado en el que se han causado los dividendos y, por ese solo hecho, tendrían la posibilidad de acogerse todos al beneficio.

“ARTÍCULOS NUEVOS

“...”

## P. Impuestos pagados en el exterior

El actual contexto mundial exige a los Estados una convivencia en términos de interdependencia económica que los obliga a adoptar medidas, no solo para atraer inversión extranjera, sino también para brindar a sus nacionales herramientas que estimulen y favorezcan sus inversiones en el exterior haciéndolos más competitivos.

Un factor negativo que afecta el establecimiento de inversiones nacionales en el exterior es el elevado nivel de tributación que deben soportar los inversionistas al quedar sometidos a tributación tanto en los países en los cuales generan sus rentas como en Colombia.

Para contrarrestar este efecto, en el ámbito internacional se ha optado por una solución bilateral ¿celebración de convenios para evitar la doble tributación internacional¿, y por una solución unilateral que consiste en la adopción de normas internas que les permitan a los contribuyentes restar del impuesto a pagar por sus rentas obtenidas en el exterior, los impuestos pagados en los países en los cuales se generaron dichas rentas. En Colombia este mecanismo fue incorporado por el Decreto-ley 2053 de 1974 y por la Ley 223 de 1995.

En los últimos años, importantes sectores de la economía colombiana han mostrado un crecimiento de la inversión en el exterior mediante el establecimiento de estructuras o esquemas empresariales que responden a exigencias impuestas por la dinámica económica mundial, por lo que es indispensable modificar la actual legislación nacional.

En este sentido, el método unilateral de eliminación de la doble tributación colombiana debe modificarse permitiendo no solo el descuento de impuestos pagados en el exterior por las sociedades en las cuales se tiene la inversión de manera directa, sino también el descuento por los impuestos pagados por sociedades en las cuales se tiene participación indirecta a través de sociedades filiales y subsidiarias, denominado crédito fiscal indirecto. Tal modificación debe observar estándares internacionales, esto es, de uso común en la mayoría de países, que contemplan mecanismos de control en la aplicación de este crédito fiscal.

Es necesario reconocer que la adopción de estas medidas constituirá una invitación a los inversionistas extranjeros para establecer sociedades en Colombia a través de las cuales

puedan desplegar sus actividades en la región, aprovechando la conveniente situación geográfica de nuestro país, lo cual incrementará el ingreso de capitales.

Aunado a lo anterior, la implementación de medidas unilaterales eficaces para contrarrestar la doble tributación internacional favorece los compromisos internacionales asumidos por Colombia en esta materia, toda vez que, además de facilitar la negociación de este tipo de acuerdos, da a los nacionales colombianos igualdad de condiciones frente a los inversionistas extranjeros cobijados por los mismos acuerdos.

Para ello se propone la inclusión del siguiente artículo nuevo”

9.8. Como se extrae del texto citado, las consideraciones sobre la modificación del artículo 254 del ET, giraron en torno a la necesidad de reafirmar las medidas internas para evitar la doble tributación internacional, no solo dentro del propósito de atraer la inversión extranjera, sino también, para brindarle a los nacionales herramientas que estimulen sus inversiones en el exterior, con el objetivo de hacerlos más competitivos. En ese contexto, se mencionó la necesidad de ampliar el método unilateral de eliminación de la doble tributación, pero para efectos de permitir “no solo el descuento de impuestos pagados en el exterior por las sociedades en las cuales se tiene la inversión de manera directa, sino también el descuento por los impuestos pagados por sociedades en las cuales se tiene participación indirecta a través de sociedades filiales y subsidiarias, denominado crédito fiscal indirecto”. Sobre el establecimiento de tratamientos diferenciales en la aplicación del beneficio, nada se dijo, ni se consignaron razones de las cuales se pudieran inferir alguna explicación de orden económico, fiscal o social para ello.

9.9. conforme fue explicado, aun cuando el legislador goza de un amplio margen de configuración normativa para otorgar beneficios tributarios, y dentro de ello, para derogarlos, disminuirlos o ampliarlos, en todo caso, las medidas que en ese sentido adopte, deben atender a una valoración específica de la equidad tributaria, y demás principios que gobiernan la política fiscal.

9.10. Cabe reiterar, que el principio de equidad, comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda

formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación. Según quedó explicado, la equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, en el sentido de que quienes se encuentren en una misma situación fáctica deben tributar de manera equivalente, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica, premisa que a su vez comporta la manifestación del principio de progresividad tributaria.

9.11. Desde ese punto de vista, la medida acusada viola los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, toda vez que no se evidencia justificación para que los inversionistas menores no reciban un beneficio tributario que sí se reconoce a los mayores inversionistas, con lo cual, aquella se torna discriminatoria e igualmente arbitraria, pues tampoco responde, en estricto sentido, al propósito general de la política fiscal acogida por el propio legislador, de impedir la doble tributación en los inversionistas nacionales que tengan participación directa o indirecta en sociedades extranjeras y que perciban de ellas dividendos, generando diferencias de trato injustificadas frente a dicho fin.

9.12. Dentro de la política de los Estados, y en particular del Estado colombiano, de enfrentar el problema de la doble tributación internacional, los contribuyentes colombianos que tengan participación en sociedades en el exterior, y que a través de ellas hubieren pagado impuesto de renta con respecto a los dividendos recibidos en una determinada vigencia fiscal, se encuentran en una misma situación de hecho y de derecho, motivo por el cual, en principio, todos deberían estar cobijados por el beneficio del descuento tributario previsto en el artículo 254 del ET. A la luz de los principios de equidad y progresividad, para que se puedan establecer diferencias de trato entre ellos, en torno a la aplicación del citado beneficio, y tal diferencia no se torne discriminatoria y arbitraria, la medida debe estar fundada en un principio de razón suficiente, es decir, debe tener una causa razonable y justificada. Así, establecer una diferencia de trato entre los contribuyentes nacionales, a partir del porcentaje de participación que ellos tengan en una sociedad extranjera, como lo hace la norma acusada, solo evidencia el interés de beneficiar a los mayores inversionistas sobre los menores, sin una motivación específica, situación que en sí misma no arroja un objetivo fiscal, económico o social que la justifique.

9.13. En efecto, lo que se puede inferir del contenido de la medida impugnada es que, por su

intermedio, se ha querido favorecer a los contribuyentes nacionales que tienen una participación importante en sociedades en el exterior (del 15% o más), y no a aquellos que tienen inversiones menores (por debajo del 15%), reconociéndole a los primeros el descuento por impuestos pagados en el extranjero. Sin embargo, no aparecen establecidos los motivos por los cuales el legislador decidió favorecer con el descuento tributario a los grandes inversionistas, ni cuáles son las razones de política fiscal, económica o social que respalden el reconocimiento de tal diferencia.

9.14. Los beneficios tributarios, como se anotó, deben estar inspirados en razones de orden tributario, económico o social, que generalmente se relacionan con: (i) la recuperación y desarrollo de ciertas zonas geográficas, (ii) el fortalecimiento patrimonial de empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global. En el caso específico de los descuentos, su implementación, ampliación o modificación, debe perseguir objetivos precisos, como son los de evitar la doble tributación e incentivar cierto tipo de actividades estratégicas del país. En el caso de la norma impugnada, se explicó que el descuento tributario como tal, atiende al interés del Estado de evitar la doble tributación e incentivar la inversión extranjera en Colombia y la inversión nacional en el exterior. Pero no ocurre lo mismo con la segunda premisa, es decir, la que establece un tratamiento diferencial para la aplicación del beneficio, pues ni de la propia norma acusada ni de sus antecedentes, surgen razones claras y específicas que avalen su permanencia en el ordenamiento jurídico.

9.15. Cabe aclarar, además, que el desconocimiento de los citados principios no solo se produce por el hecho de que la medida de diferenciación no encuentre una justificación razonable. También por la circunstancia de que ella no es necesariamente indicativa de la capacidad económica relativa del contribuyente. Ciertamente, el porcentaje de participación que tenga una persona en una compañía, no tiene porqué reflejar su real capacidad económica, puesto que esa inversión bien puede constituir una parte sustancial de sus activos, o puede ser apenas un componente marginal de los mismos. Así, por ejemplo, una persona con cuantiosas inversiones en distintos activos, podría optar, amparada en razones de seguridad económica o de cualquier otra índole, por realizar una inversión menor en determinada compañía, al tiempo que otro contribuyente, de más limitada capacidad

económica, podría decidir concentrar un alto porcentaje de su patrimonio en una sola inversión en una compañía. Bajo el supuesto descrito, es claro que el dato de los porcentajes de participación en una sociedad no permite establecer el grado de riqueza relativa de esas dos personas y, por esa vía, no sería posible determinar su capacidad contributiva a efectos de darle cumplimiento a los principios de equidad y progresividad fiscal.

Y la situación también podría plantearse a la inversa, esto es: quien tiene una inversión sustancial en una compañía denota una cierta capacidad financiera, que podría no tener quien apenas cuenta con los recursos para adquirir una pequeña participación. Igualmente en ese caso, se insiste, el análisis de riqueza no puede llevarse a cabo, exclusivamente, a partir del porcentaje de participación.

9.16. En relación con esto último, comparte entonces la Corte el planteamiento de la demanda, a su vez recogido en las intervenciones del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y de la Academia Colombiana de Jurisprudencia, en el sentido de señalar que el sistema fiscal, para efectos de crear, modificar, ampliar o restringir gravámenes o beneficios tributarios, debe consultar la capacidad económica de los contribuyentes, aspecto que, en principio, y sobre la base de que no aparece justificada la medida, no fue tenido en cuenta en el caso de la norma impugnada, pues la participación, mayor o menor, en el capital de una sociedad extranjera, no resulta ser -por sí misma- un indicativo idóneo de tal situación.

9.17. Insiste la Corte en reconocer que, en materia tributaria, el legislador goza de un amplio margen de configuración política, que lo habilita, entre otros aspectos, para crear incentivos fiscales y determinar su forma de configuración y aplicación. Pero el ejercicio de tal atribución debe ser ejercido en forma razonable y proporcional, de manera que las medidas que en ese campo se adopten, encuentren una adecuada justificación a la luz de los principios constitucionales que regulan la materia, y de los derechos y garantías constitucionales, premisas que no están llamadas a cumplirse en el presente caso.

9.18. Así las cosas, del literal c) del inciso segundo del artículo 254 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010, la Corte procederá declarar inexecutable las siguientes dos expresiones: en lo que toca con el literal a) de la misma norma, la expresión "...de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o

participaciones”, y en lo que hace referencia al literal b), la expresión “de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones”. Ello sobre la base de que las citadas expresiones resultan violatorias de los principios de equidad y progresividad tributaria.

## VII. DECISION

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

### RESUELVE

Declarar INEXEQUIBLE las expresiones “...de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones”, y “...de al menos el quince por ciento (15%) de las acciones o participaciones”, contenidas en el literal c) del inciso segundo del artículo 254 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010. Como consecuencia de la declaratoria de inexecutable de las citadas expresiones, la norma citada tendrá el siguiente contenido normativo:

“c) Para tener derecho al descuento a que se refiere el literal a) del presente artículo, el contribuyente nacional debe poseer una participación directa en el capital de la sociedad de la cual recibe los dividendos o participaciones (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto). Para el caso del literal b), el contribuyente nacional deberá poseer indirectamente una participación en el capital de la subsidiaria o subsidiarias (excluyendo las acciones o participaciones sin derecho a voto)”.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase, publíquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

JUAN CARLOS HENAO PEREZ

Presidente

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Magistrada

MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO

Magistrado

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO

Magistrado

Magistrado

JORGE IVAN PALACIO PALACIO

Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB

Magistrado

HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO

Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA

Magistrado

Ausente en comisión

MARTHA VICTORIA SÁCHICA DE MONCALEANO

Secretaria General

1 Uno de los miembros del Consejo Directivo del Instituto de Derecho Tributario, se apartó de la posición mayoritaria, y expresó su salvamento de voto, según documento adjunto que se anexó al concepto y que reposa en el expediente.

2 Sentencia C-929 de 2007. En la Sentencia C-1052 de 2001, recogiendo los lineamientos fijados por la jurisprudencia, la Corte definió las circunstancias a partir de las cuales un cargo se entiende debidamente estructurado. La citada sentencia, ha venido siendo reiterada por la Corte en innumerables pronunciamientos.

3 Sentencia C-222 de 1995, reiterada, entre muchas otras, en las Sentencias C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-1003 de 2004, C-664 de 2009 y C-748 de 2009.

4 Sobre el tema se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: C-222 de 1995, C-430 de 1995, C-643 de 2002, C-1003 de 2004 y C-664 de 2009.

5 Sentencia C-748 de 2009.

6 Sobre el tema se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-226 de 2004, C-989 de 2004, C-1003 de 2004 y C-114 de 2006.

7 Sentencia C-643 de 2002.

8 Sentencia C-804 de 2001.

9 Sentencia *Ibídem*, recogiendo a su vez los planteamientos expuestos por la Corte en la Sentencia C-183 de 1998.

10 Sentencia C-1003 de 2004.

11 Sobre el tema, se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-419 de 1995, C-804 de 2001, C-1003 de 2004, C-664 de 2009 y C-368 de 2011.

12 Con respecto a los principios de equidad y progresividad tributaria, la Corte, en las Sentencias C-776 de 2003 y C-989 de 2004, precisó que: “si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad –en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera– una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás”.

13 Sentencia C-989 de 2004. Sobre el principio de progresividad también se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C- 419 de 1995, C- 261 de 2002 y C- 776 de 2003

14 Sentencia C-1003 de 2004. Sobre el mismo principio se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-419 de 1995 y C-261 de 2002.

15 Sobre el tema se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-341 de 1998, C-511 de 1996, C-804 de 2001, C-1060<sup>a</sup> de 2001 y C-748 de 2009.

16 Sentencia C-1060<sup>a</sup> de 2001.

17 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

18 Sentencia C-748 de 2009.

19 Sobre el tema se puede consultar la Sentencia C-1003 de 2004.

20 Cfr. las Sentencia C-1060<sup>a</sup> de 2001, C-250 de 2003 y C-748 de 2009, entre otras.

21 Cfr. las Sentencia C-250 de 2003 y C-748 de 2009.

22 Sentencia C-748 de 2009.

23 Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-709 de 1999, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

24 Consultar, entre otras, las Sentencias C-577 de 2009 y C-460 de 2010.

25 Roy Rohatgi, Principios básicos de tributación internacional. Traducción de Juan Manuel Idrovo. (Bogotá: Legis, 2008), p.28-29.

26 Sentencia C-460 de 2010.

27 Sentencia C-460 de 2010.

28 Sobre el particular se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-249 de 1994, C-577 de 2009 y C-460 de 2010.

29 Rohatgi. Op cit., p. 32.

30 Sentencia C-460 de 2010. En el mismo sentido se puede consultar la Sentencia C-577 de

2009.

31 Sentencia C-460 de 2010.

32 Sentencia Ibídem.

33 Holmes Pp.25 a 36. Op. Cit., p.25 a 36.

34 Ronald Evans Márquez, "Régimen jurídico de la doble tributación internacional". Caracas, Mc Graw Hill, 1999.

35 Conforme ya se mencionó, la expresión "nacionales", fue declarada exequible por la Corte Constitucional en la Sentencia C-485 de 2005.

36 Gaceta del Congreso 779 de 2010.

37 Gaceta del Congreso 932 de 2010.

38 Gaceta del Congreso 1038 de 2010.