



Comunicado 10

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA

Marzo 12 de 2021

SENTENCIA C-059/21

M.P. Alberto Rojas Ríos

Expediente D-13614

Norma acusada: LEY 383 de 1997 (art. 9, parcial).

Deducciones por costos de Campañas de publicidad.

CORTE DECLARA CONSTITUCIONAL DISPOSICIÓN QUE NO ACEPTA DEDUCCIÓN DE COSTOS Y GASTOS EN CAMPAÑAS DE PUBLICIDAD DE PRODUCTOS IMPORTADOS DE CIERTOS RENGLONES

1. Norma objeto de control constitucional

Se demandó parcialmente el **artículo 9° de la Ley 383 de 1997**, que adicionó íntegramente el artículo 88-1 del Estatuto Tributario. El aparte establece que: no se aceptarán como deducción los gastos y costos en publicidad, promoción y propaganda de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, cuando dichos gastos superen el quince por ciento (15%) de las ventas de los respectivos productos importados legalmente, en el año gravable correspondiente.

2. Decisión

Declarar **EXEQUIBLE** el inciso 1° del artículo 9° de la Ley 383 de 1997, “por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”, disposición que adicionó el artículo 88-1 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, por los cargos analizados en esta oportunidad.

3. Síntesis de los fundamentos

A juicio del demandante (o actor), el inciso 1° del artículo 9 de la Ley 383 de 1997, “*Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones*”, precepto que adicionó el artículo 88-1 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria, las libertades económicas y de empresa, así como la integración económica internacional y el trato nacional.

Lo anterior debido a que establece un trato discriminatorio entre contribuyentes que comercializan productos importados calificados como de contrabando

masivo y quienes comercializan con bienes nacionales. El trato dispar injustificado consiste en que a los primeros sujetos solo se les acepta el 15% de la deducción de los gastos de publicidad para el efecto de calcular el impuesto de renta causado con las ventas de esos productos; mientras los segundos obtienen ese beneficio sin limitación alguna. Agregó que la vulneración de la libertad de empresa y de libre competencia radica en restringir la deducción de los gastos de publicidad a la hora de calcular el impuesto de renta.

En la resolución del primer cargo, la Corte manifestó que la proposición jurídica acusada no infringió los principios de equidad y de igualdad tributaria. Con base en las **Sentencias C-496 de 1997, C-153 de 2003, C-249 de 2013, C-266 de 2019, C-606 de 2019 y C-431 de 2020**, indicó que el enunciado normativo demandado debe ser entendido dentro del contexto de la ley de su expedición, así como en la libertad configurativa que tiene el legislador para establecer deducciones y adoptar medidas que contrarrestan las conductas que reducen los ingresos del Estado. La Ley 383 de 1997 es un compendio legal que pretende combatir la evasión y el contrabando. En ese contexto, **la prescripción atacada es una herramienta de lucha contra el contrabando a través de medios tributarios.**

Agregó que la norma acusada no perturba el mandato de equidad tributaria, porque la diferencia estudiada no es extraña al régimen de las deducciones y al sistema tributario, ni lo convierte en otro modelo, como lo expusieron las **Sentencias C-409 de 1996 y C-153 de 2003**. El hecho de desconocer la deducción de los gastos de publicidad para calcular el impuesto de renta revisa la capacidad de pago de los contribuyentes, debido a que opera ante mayores ingresos de ventas de bienes. A su vez, señaló que no tiene implicaciones confiscatorias, porque es un beneficio para reducir la renta líquida.

Así mismo, sintetizó que no viola el derecho a la igualdad, toda vez que la norma regula sujetos que se encuentran en situación diferente. A pesar de que los contribuyentes de bienes importados y nacionales calificados como de contrabando masivo cuentan con algunas similitudes, son más relevantes sus diferencias. En concreto, los sujetos objeto de comparación son disímiles, porque unos comercializan con bienes importados y otros con nacionales. El carácter importado de los bienes es el criterio que pone a los contribuyentes en situación diferente, por cuanto los productos importados son susceptibles de ser objeto de contrabando técnico o abierto, posibilidad que no tienen los productos nacionales.

Frente al segundo cargo, la Corte estimó que establecer un límite a la deducción del gasto de publicidad de los contribuyentes que comercializan con bienes importados calificados como de contrabando masivo no interfiere de forma desproporcionada los derechos a la libre empresa y a la libre competencia.

De un lado, advirtió que la prescripción acusada persigue fines fiscales y extrafiscales que no se encuentran prohibidos por la Constitución y desarrollan la garantía del interés general, el control a la evasión fiscal y al contrabando, el aumento de ingresos al Estado, la eficiencia del sistema tributario y el fomento de la producción nacional.

Además, el medio seleccionado por el legislador tiene respaldo constitucional y es idóneo para alcanzar los fines propuestos, debido a que ayuda a controlar el contrabando técnico y abierto, conductas que se configuran en los bienes importados. A su vez, compensa la pérdida de dinero que sufre el Estado por los impactos fiscales del contrabando técnico y los costos en que incurre el productor local. Con base en la **Sentencia C-149 de 2013**, precisó que en materia de deducciones y lucha contra el contrabando no es necesario que la medida sea totalmente eficaz para alcanzar el fin planteado.

Finalmente, consideró que el contribuyente tiene la libertad de ingresar al mercado importado para comprar productos y venderlos en Colombia. A su vez, tiene la opción de incurrir en gastos de publicidad y escoger el porcentaje de las expensas en relación con los ingresos de las ventas. Así mismo, **la medida combate el contrabando abierto y el técnico** (Subfacturación o cambio de país de procedencia), fenómenos que interfieren con la libre competencia.

4. Salvamentos de voto

El magistrado **ALEJANDRO LINARES CANTILLO** y la magistrada **DIANA FAJARDO RIVERA** se apartaron de la decisión mayoritaria de la Sala. La magistrada **PAOLA ANDREA MENESES** aclaró su voto.

En relación con los distintos cargos que fueron planteados en la demanda y que dieron lugar a un fallo de fondo, el magistrado **Alejandro Linares Cantillo** se apartó de lo resuelto por este tribunal y manifestó su salvamento de voto, al considerar – en específico– que el precepto legal acusado sí vulnera la capacidad contributiva y los mandatos de igualdad y equidad tributaria (CP arts. 13 y 95.9), así como el derecho a la libre competencia económica (CP art. 333).

A su juicio, si bien esta corporación ha señalado que las deducciones son de origen legal y no constitucional, de suerte que su consagración se somete al principio básico de autonomía legislativa, no es menos cierto que la Corte igualmente ha admitido que dicha atribución, a pesar de ser amplia, no es absoluta, por lo que debe ser ejercida dentro de los estrictos límites que se aplican tanto a los tributos individualmente considerados, como al sistema tributario en su conjunto.

En este contexto, para el magistrado Linares, y sin perjuicio de varios reparos que existen respecto de las consideraciones generales de la sentencia, cabía adelantar el juicio de igualdad propuesto por el accionante, ya que el criterio que se utiliza por la Corte para decir que no son susceptibles de comparación, referente a que el bien importado es susceptible de contrabando, lo que no ocurre con el producto nacional, carece de todo fundamento. La calificación de los productos no se hace por marcas ni por el origen de la mercancía, sino por la identificación genérica de los bienes (Decreto 416 de 2000), por lo que sin importar si son productos importados o nacionales, ambos se ven afectados por igual, con ocasión de la ocurrencia de dicha conducta delictiva.

Por lo demás, el examen respecto del principio de equidad, se limitó en la sentencia a su constatación sistémica (CP art. 363), olvidando que también cabe su verificación desde la perspectiva individual, como se deriva de lo previsto en el artículo 95.9 de la Carta y lo ha ratificado la Corte en innumerables sentencias (C-409 de 1996, C-734 de 2002, C-250 de 2003, C-1003 de 2004 y C-052 de 2016). A partir de estos antecedentes, el control de constitucionalidad dirigido a determinar si el Legislador se ajustó o no al citado principio, se encuentra sometido a la necesidad de constatar, si la medida fiscal adoptada es acorde con el principio de razonabilidad.

En virtud de lo anterior, a juicio del magistrado Linares, la medida adoptada por la norma legal acusada no es idónea ni adecuada para conseguir los fines propuestos, ya que tanto el producto nacional como el producto importado son susceptibles de contrabando, y tan solo por la invocación del origen nacional de un producto, se excluye la posibilidad de tener como erogación para efectos de determinar la renta líquida del impuesto sobre la renta, los pagos que se hacen por publicidad, promoción y propaganda, sobre todo cuando con ocasión del pago del IVA y de los respectivos aranceles de importación, los productos extranjeros deben recibir el mismo trato de los bienes nacionales equivalentes, en virtud de la aplicación del principio de trato nacional suscrito en varios tratados internacionales.

La magistrada **DIANA FAJARDO RIVERA** se apartó de la posición mayoritaria, al considerar que la Corte debió haberse inhibido de emitir pronunciamiento de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Por un lado, en relación con el cargo por violación del derecho de igualdad, sostuvo que los sujetos que el demandante confronta no son comparables desde el punto de vista de la disposición acusada. La Magistrada Fajardo observó que en el marco de una norma tributaria, diseñada conforme a un amplio margen de configuración del Legislador, que impide ciertas deducciones a importadores de productos calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, es evidente que estos comerciantes no están en la misma posición de quienes intercambian productos del mismo género a nivel local. Esto, precisamente porque se trata de un precepto dirigido a enfrentar la referida práctica de defraudación fiscal, que solo puede ser cometida por quienes se dedican a la introducción de mercancías de esa clase al país. A su juicio, la mera afirmación de que unos y otros comercian los mismos productos no plantea el más mínimo indicio de inconstitucionalidad, de manera que el cargo carecía de suficiencia.

Advirtió que independientemente de que la Sala Plena haya ordenado, al resolver el recurso de súplica interpuesto contra la decisión de rechazo, admitir el cargo en mención, ello no constituía razón alguna que le impidiera adoptar en la Sentencia una decisión definitiva sobre su aptitud. Señaló que, conforme lo ha sostenido la jurisprudencia constitucional, esta es apenas una primera evaluación sumaria de la demanda, propia de su fase de calificación, que no compromete ni limita la competencia de la propia Sala al dictar el fallo correspondiente. Planteó que en este segundo momento del proceso, la Corte cuenta con más elementos de juicio

e, incluso, a veces, con criterios de carácter técnico, proporcionados por quienes tomaron parte del debate y por el Procurador General de la Nación, para determinar la aptitud de la impugnación.

Por otro lado, la magistrada Fajardo consideró que los cargos por violación de la libre competencia y de la libertad de empresa también carecían de aptitud sustantiva. Expresó que, tal como lo muestra el fallo, de la libertad de empresa se derivan: "(i) la libertad contractual (capacidad de celebrar acuerdos para el desarrollo de una actividad económica); y (ii) la libre iniciativa privada". Por su parte, de la libertad de competencia surgen: "(i) la posibilidad de concurrir al mercado, (ii) la libertad de ofrecer las condiciones y ventajas comerciales que se estimen oportunas, y (iii) la posibilidad de contratar con cualquier consumidor o usuario", entre otras posiciones jurídicas. De acuerdo con la magistrada, ninguna de las anteriores posiciones podría llegar a ser vulnerada, de algún modo, en virtud del límite a las deducciones que impone la norma acusada. Subrayó que la disposición no era susceptible de entrar en contradicción, concreta y directa, con los referidos principios de la libertad económica. En consecuencia, consideró que estos cargos tampoco eran aptos debido a su falta de especificidad.

Así, concluyó que se afectó el principio democrático, que sustenta la presunción de constitucionalidad de la ley, partir de unos cargos sin la suficiente entidad para cuestionar la labor del Congreso de la República.