

LA EXCLUSIÓN DE LAS PERSONAS NATURALES RESIDENTES Y NO RESIDENTES, DE LOS CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN CONSIDERAR LOS DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES PERCIBIDOS COMO NO CONSTITUTIVOS DE RENTA O GANANCIA OCASIONAL, Y EL ESTABLECIMIENTO DE UNA TARIFA ESPECIAL DEL IMPUESTO DE RENTA PARA DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES RECIBIDOS POR ESTOS MISMOS GRUPOS, NO DESCONOCEN EL ORDEN JUSTO, LA JUSTICIA Y LA EQUIDAD HORIZONTAL EN MATERIA TRIBUTARIA

II. EXPEDIENTE D-12019 - SENTENCIA C-129/18 (Noviembre 28)
M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

1. Norma acusada

LEY 1819 DE 2016
(diciembre 29)

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

ARTÍCULO 6º. Adiciónese el artículo 242 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 242. *Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes.* A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 49 de este Estatuto, estarán sujetas a la siguiente tarifa del impuesto sobre la renta:

Rangos en UVT	Tarifa Marginal	Impuesto	
Desde			Hasta
0	600	0%	0
600	1000	5%	(Dividendos en UVT menos 600 UVT) x 5%
1000	En adelante	<u>10%</u> ¹	(Dividendos en UVT menos 1000 UVT) x 10% + 20 UVT

A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de

¹ El apartado subrayado corresponde al fragmento que fue demandado de manera subsidiaria.

distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el párrafo 2o del artículo 49, estarán sujetos a una tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

PARÁGRAFO. El impuesto sobre la renta de que trata este artículo será retenido en la fuente sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

ARTÍCULO 7º. Modifíquese el artículo 245 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 245. *Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.* La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será de cinco por ciento (5%).

PARÁGRAFO 1o. Cuando los dividendos o participaciones correspondan a utilidades, que de haberse distribuido a una sociedad nacional hubieren estado gravadas, conforme a las reglas de los artículos 48 y 49 estarán sometidos a la tarifa general del treinta y cinco por ciento (35%) sobre el valor pagado o abonado en cuenta, caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto.

PARÁGRAFO 2. El impuesto de que trata este artículo será retenido en la fuente, sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

2. Decisión

Primero.- Declarar **EXEQUIBLE** el inciso primero del artículo 48 del Estatuto Tributario tal y como fue modificado por el artículo 2º de la Ley 1819 de 2016, y de los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016 "*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*", únicamente por los cargos analizados en esta oportunidad.

Segundo.- Declarar **EXEQUIBLE** la expresión "10%" contenida en el artículo 6º de la Ley 1819 de 2016 "*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.*", referida a la tarifa especial del impuesto de renta para dividendos o participaciones que deben pagar las personas naturales residentes sobre los dividendos abonados en cuenta que superen las 1000 UVT, únicamente por los cargos analizados en esta oportunidad.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte analizó la demanda presentada contra los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016, frente a dos supuestos: (i) la diferencia entre las personas naturales residentes y no residentes obligadas a pagar renta por concepto de dividendos y participaciones, y las sociedades nacionales no obligadas al pago del mismo tributo; y (ii) la tarifa del 10% impuesta a personas naturales residentes que perciban más de 1000 UVT por concepto de dividendos o participaciones, frente a la tarifa de 5% que deben pagar las personas naturales no residentes. El demandante alegó, como cargo principal, que la primera hipótesis normativa desconoce la justicia y la equidad horizontal en materia tributaria como manifestaciones del orden justo. Como cargo subsidiario, el ciudadano arguyó la violación de la justicia, la igualdad y la equidad horizontal en materia tributaria.

De manera preliminar, la Corporación consideró que procedía la integración normativa de las normas demandadas con la totalidad del artículo 2º de la Ley 1819 de 2016², que reformó el

² "Artículo 2º. Modifíquese el inciso 1º del artículo 48 del [Estatuto Tributario](#) el cual quedará así:

Artículo 48. Participaciones y dividendos. Los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

Para efectos de lo dispuesto en el inciso anterior, tales dividendos y participaciones deben corresponder a utilidades que hayan sido declaradas en cabeza de la sociedad. Si las utilidades hubieren sido obtenidas con anterioridad al primero de enero de 1986, para que los dividendos y participaciones sean un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, deberán además, figurar como utilidades retenidas en la declaración de renta de la sociedad correspondiente al año gravable de 1985, la cual deberá haber sido presentada a más tardar el 30 de julio de 1986.

inciso primero del artículo 48 del Estatuto Tributario –que determina los sujetos para quienes los dividendos y participaciones no constituyen renta ni ganancia ocasional- puesto que la disposición normativa objeto de control constitucional está intrínsecamente relacionada con este inciso y, si fuera declarada inexecutable, se generaría una inconsistencia sistémica que este Tribunal debe evitar.

La Corte estimó, con respecto al cargo principal, que el primer inciso del artículo 48 del ET, que excluye a las personas naturales residentes y no residentes de los sujetos que pueden considerar los dividendos o participaciones percibidos como no constitutivos de renta o ganancia ocasional, y los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016, que establecen la tarifa especial del impuesto de renta para dividendos o participaciones recibidos por estos mismos grupos, no violan el orden justo, la justicia y la equidad horizontal en materia tributaria.

Para llegar a esa conclusión aplicó un test intermedio de proporcionalidad, pues aunque se trata de un asunto económico, por lo que procedería un test leve, existen indicios de inequidad o arbitrariedad, ya que se trata de un tributo novedoso -no existía en el país desde hace más de 50 años- que grava un concepto -dividendos o participaciones- sólo a ciertos grupos que los perciben -personas naturales residentes y no residentes-. Además, no existe un derecho fundamental que, *prima facie*, esté en riesgo cierto de ser afectado. La Sala Plena consideró que las personas naturales residentes y no residentes y las sociedades nacionales sí pueden ser comparables en la medida en que tienen semejanzas que podrían llevar a pensar que merecen el mismo trato tributario.

En este caso, los criterios relevantes para la comparación se refieren a que los dos grupos están conformados por sujetos que reciben dividendos o participaciones, por lo tanto, son inversores de capital en personas jurídicas y reciben renta como resultado de esa inversión y, a la vez, son contribuyentes. Claramente son diferentes en muchos otros aspectos -por ejemplo, sólo las personas jurídicas pueden, a su vez, repartir esos dividendos a sus socios- pero su calidad de inversores interesa porque de ella derivan renta y esta es la actividad que ahora, a partir de las normas bajo examen, sólo se grava para personas naturales. En efecto, el análisis se centra en la consideración de los dividendos como constitutivos de renta para efectos del pago de ese impuesto en el caso de las personas naturales residentes y no residentes, mientras que para las sociedades nacionales los dividendos no se consideran constitutivos de renta. Por otra parte, la medida bajo análisis pretende alcanzar el fin legítimamente válido de distribuir la carga tributaria y estimular la economía por medio de la promoción de la actividad societaria, prevista en el artículo 333 de la Carta Política. Asimismo, la medida es adecuada en cuanto aporta a la progresividad del sistema tributario mediante la distribución ya mencionada, con el fin de que las personas de mayor poder adquisitivo paguen más impuestos y se estimule la economía. Adicionalmente, la medida es necesaria, sirve para lograr el fin propuesto y no afecta significativamente principios o derechos aunque pueda haber otras opciones. Finalmente, la proporcionalidad radica en el hecho de hacer más progresivo el sistema tributario, lo cual es, sin duda, un propósito constitucionalmente importante y el sacrificio no es excesivo.

Habida cuenta que el cargo principal no prosperó, la Corte procedió a analizar el cargo subsidiario y concluyó que la tarifa especial del impuesto de renta para dividendos o participaciones del 10% que deben pagar las personas naturales residentes sobre los dividendos abonados en cuenta que superen las 1000 UVT -contenida en el artículo 6º de la Ley 1819 de 2016- no desconoce la justicia, la igualdad ni la equidad horizontal en materia tributaria por haber previsto una tarifa del 5% para las personas naturales no residentes. La Corte aplicó nuevamente un test intermedio en el que encontró que los dos grupos están conformados por personas naturales que reciben dividendos y deben pagar renta por ellos, lo cual los haría muy similares, aunque las personas naturales no residentes sólo tienen obligaciones tributarias frente a ingresos de fuente nacional. Además, el demandante los considera competidores en el mercado, razón por la que serían equiparables. La única diferencia parecería ser el carácter de residentes o no residentes, con lo que, *prima facie*, habría una distinción injustificada y violatoria de la equidad tributaria. Con todo, la tarifa del "10%" establecida en el artículo 6º de la Ley 1819 de 2016 es constitucional.

Se asimilan a dividendos las utilidades provenientes de fondos de inversión, de fondos de valores administrados por sociedades anónimas comisionistas de bolsa, de fondos mutuos de inversión y de fondos de empleados que obtengan los afiliados, suscriptores, o asociados de los mismos".

En primer lugar, esta medida pretende una finalidad legítima en cuanto fomenta la inversión extranjera y el crecimiento económico en el país y, asimismo, mantiene la progresividad, de un lado, entre los residentes mediante un sistema tarifario escalonado, y de otro, entre los no residentes por medio de una tarifa fija. En segundo lugar, la medida es adecuada porque protege las inversiones que llevan a cabo los extranjeros al generar un incentivo para los no residentes. Es necesaria, ya que la diferencia de sistemas tarifarios entre residentes y no residentes promueve la inversión extranjera y mantiene la equidad. Finalmente, la medida es proporcional, pues no es evidente que el objetivo de atraer capital extranjero sacrifique el principio de igualdad tributaria.

2. Salvamento y aclaración de voto

El Magistrado **Alberto Rojas Ríos** salvó parcialmente su voto en relación con con la declaratoria de exequibilidad de la tarifa del 10% para las personas naturales residentes en Colombia por dividendos superiores a 1000 UVT, prevista en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016. A juicio del magistrado, la distinción en la tarifa del impuesto a los dividendos o participaciones entre personas naturales residentes (10% por dividendos superiores a 1000 UVT) y personas naturales no residentes en Colombia (5% por cualquier cuantía), fundada sobre la base de la residencia, genera una distinción injustificada de trato que es violatoria del principio de equidad y justicia tributaria. Sostuvo que tal diferenciación (i) no cuenta con una justificación constitucional; (ii) no tiene en cuenta la capacidad contributiva y la realidad económica de los sujetos; y, (iii) solamente se ampara en la protección a la inversión extranjera, circunstancia que genera un beneficio para un grupo de contribuyentes cuya característica esencial es la de residir fuera del territorio colombiano y una carga desproporcionada para otros que residen en Colombia. Con base en lo anterior, propuso condicionar la constitucionalidad de la norma en el entendido que a ambos contribuyentes se les aplique la misma tarifa del 5%, independientemente de la cuantía de los dividendos, y el lugar de su residencia, más allá de circunstancias de mera conveniencia.

Por su parte, el Magistrado **Alejandro Linares Cantillo** aclaró su voto, respecto del test aplicado y el artículo 100 de la Constitución Política, entre otras consideraciones. De igual modo, la Magistrada **Cristina Pardo Schlesinger** aclara su voto respecto de algunas consideraciones de la parte motiva.