

LA CORTE CONSTITUCIONAL ESTABLECIÓ QUE LA FACULTAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DESCONOCER LOS DEDUCIBLES DE EXPENSAS PROVENIENTES DE CONDUCTAS TÍPICAS, NO SE APLICABA DE MANERA AUTOMÁTICA, PUESTO QUE DEBÍA SER PRODUCTO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO, QUE REGULABA EL ESTATUTO TRIBUTARIO. ASÍ MISMO, DETERMINÓ QUE LOS VALORES POR CONCEPTO DE COBRO DE LOS SERVICIOS DE ACREDITACIÓN Y AUTORIZACIÓN QUE SEAN GENERADOS POR EL INSTITUTO DE HIDROLOGÍA, METEOROLOGÍA Y ESTUDIOS AMBIENTALES (IDEAM), CONFIGURAN UNA TASA, POR LO CUAL NO HAY DESCONOCIMIENTO DEL PRINCIPIO DE UNIDAD DE MATERIA

EXPEDIENTE D-11908 – SENTENCIA C-002/18 (Enero 31))
M.P. Carlos Bernal Pulido

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

El Congreso de Colombia

DECRETA:

[...]

ARTÍCULO 6°. 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 3o 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	10%	(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 distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 20 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 7°. 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 1. 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.

ARTÍCULO 22. Adiciónese el artículo 21-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 21-1. **Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios, en el valor de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y**

gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia. En todo caso, la ley tributaria puede disponer de forma expresa un tratamiento diferente, de conformidad con el artículo 4o de la Ley 1314 de 2009.

PARÁGRAFO 1o. Los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos deberán tener en cuenta la base contable de acumulación o devengo, la cual describe los efectos de las transacciones y otros sucesos y circunstancias sobre los recursos económicos y los derechos de los acreedores de la entidad que informa en los períodos en que esos efectos tienen lugar, incluso si los cobros y pagos resultantes se producen en un período diferente.

Cuando se utiliza la base contable de acumulación o devengo, una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos y gastos, cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables que le sean aplicables al obligado a llevar contabilidad.

PARÁGRAFO 2o. Los contribuyentes personas naturales que opten por llevar contabilidad se someterán a las reglas previstas en este artículo y demás normas previstas en este Estatuto para los obligados a llevar contabilidad.

PARÁGRAFO 3o. Para los fines de este Estatuto, cuando se haga referencia al término de causación, debe asimilarse al término y definición de devengo o acumulación de que trata este artículo.

PARÁGRAFO 4o. Para los efectos de este Estatuto, las referencias a marco técnico normativo contable, técnica contable, normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y contabilidad por el sistema de causación, entiéndase a las normas de contabilidad vigentes en Colombia.

Cuando las normas tributarias establezcan la obligación de llevar contabilidad para ciertos contribuyentes, el sistema contable que deben aplicar corresponde a las normas contables vigentes en Colombia, siempre y cuando no se establezca lo contrario.

PARÁGRAFO 5o. Para efectos fiscales, todas las sociedades y personas jurídicas, incluso estando en estado de disolución o liquidación, estarán obligadas a seguir lo previsto en este Estatuto.

PARÁGRAFO 6o. Para efectos fiscales, las mediciones que se efectúen a valor presente o valor razonable de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deberán reconocerse al costo, precio de adquisición o valor nominal, siempre y cuando no exista un tratamiento diferente en este estatuto. Por consiguiente, las diferencias que resulten del sistema de medición contable y fiscal no tendrán efectos en el impuesto sobre la renta y complementarios hasta que la transacción se realice mediante la transferencia económica del activo o la extinción del pasivo, según corresponda.

ARTÍCULO 34. Adiciónese el artículo 33-2 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 33-2. *Tratamiento del factoraje o factoring para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.* **El tratamiento que de acuerdo con los nuevos marcos técnicos normativos tenga el factoraje o factoring será aplicable para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.**

PARÁGRAFO 1o. En las operaciones de factoraje o factoring el factor podrá deducir el deterioro de la cartera adquirida de acuerdo con lo previsto en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 2o. En las operaciones de factoraje o factoring que no impliquen la transferencia de los riesgos y beneficios de la cartera enajenada y la operación se considere como una operación de financiamiento con recurso, el enajenante debe mantener el activo y la deducción de los intereses y rendimientos financieros se somete a las reglas previstas en el Capítulo V del Libro I de este estatuto. Lo previsto en este parágrafo no será aplicable cuando el factor tenga plena libertad para enajenar la cartera adquirida.

ARTÍCULO 37. Modifíquese el artículo 36-3 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 36-3. *Capitalizaciones no gravadas para los socios o accionistas.* La distribución de utilidades en acciones o cuotas de interés social, o su traslado a la cuenta de capital, producto de la capitalización de la cuenta de Revalorización del Patrimonio, es un ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional. **En el caso de las sociedades cuyas acciones se cotizan en bolsa,** tampoco constituye renta ni ganancia ocasional, la distribución en acciones o la capitalización, de las utilidades que excedan de la parte que no constituye renta ni ganancia ocasional de conformidad con los artículos 48 y 49.

ARTÍCULO 46. Adiciónese el artículo 66-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 66-1. *Determinación del costo de mano de obra en el cultivo del café.* Para la determinación del costo en los cultivos de café, se presume de **derecho** que el cuarenta por ciento (40%) del valor del ingreso gravado en cabeza del productor, en cada ejercicio gravable, corresponde a los costos y deducciones inherentes a la mano de obra. El contribuyente podrá tomar dicho porcentaje como costo en su declaración del impuesto de renta y complementario **acreditando únicamente el cumplimiento de los requisitos de causalidad y necesidad contenidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, los cuales se podrán acreditar a través de cualquier documento que resulte idóneo para ello.**

El Gobierno podrá establecer por decreto una disminución gradual del porcentaje del costo presunto definido en el presente artículo, en consideración al monto de los ingresos gravados de los productores durante el correspondiente año gravable.

La presente disposición no exime al empleador del cumplimiento de todas las obligaciones laborales y de seguridad social.

ARTÍCULO 55. Modifíquese el artículo 75 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 75. *Costo fiscal de los bienes incorpóreos formados.* El costo fiscal de los bienes incorpóreos formados por los contribuyentes **no obligados a llevar contabilidad**, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.

ARTÍCULO 62. Modifíquese el inciso 3o del artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o período gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente.

ARTÍCULO 63. Adiciónese el artículo 107-1 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 107-1. *Limitación de deducciones.* Las siguientes deducciones serán aceptadas fiscalmente siempre y cuando se encuentren debidamente soportadas, hagan parte del giro ordinario del negocio, y con las siguientes limitaciones:

1. Atenciones a clientes, proveedores y empleados, tales como regalos, cortesías, fiestas, reuniones y festejos. **El monto máximo a deducir por la totalidad de estos conceptos es el 1% de ingresos fiscales netos y efectivamente realizados.**
2. Los pagos salariales y prestacionales, cuando provengan de litigios laborales, serán deducibles en el momento del pago siempre y cuando se acredite el cumplimiento de la totalidad de los requisitos para la deducción de salarios.

ARTÍCULO 70. Modifíquese el artículo 120 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 120. *Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles.* **No será aceptada la deducción por concepto de pago de regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional.**

No serán deducibles los pagos por concepto de regalías realizadas durante el año o periodo gravable, cuando dichas regalías estén asociadas a la adquisición de productos terminados.

ARTÍCULO 100. Modifíquese el artículo 240 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 240. *Tarifa general para personas jurídicas.* La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33%.

PARÁGRAFO 1o. A partir de 2017 las rentas a las que se referían los numerales 3, 4, 5 y 7 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y la señalada en el artículo 1o de la Ley 939 de 2004 estarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9% por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas.

Lo aquí dispuesto no debe interpretarse como una renovación o extensión de los beneficios previstos en los artículos mencionados en este párrafo.

PARÁGRAFO 2o. Estarán gravadas a la tarifa del 9% las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes.

PARÁGRAFO 3o. Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que hayan accedido a la fecha de entrada en vigencia de esta ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 de 2010 tendrán las siguientes reglas:

1. El beneficio de la progresividad para aquellos contribuyentes que hayan accedido al mismo, no se extenderá con ocasión de lo aquí previsto.
2. A partir de la entrada en vigencia de la presente ley, los contribuyentes que hayan accedido al beneficio liquidarán el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de la actividad económica.
3. Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio y que durante ese tiempo hayan incurrido en pérdidas fiscales y obtenido rentas líquidas, deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de operaciones en los que no hayan incurrido en pérdidas fiscales.
4. Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio y que durante ese tiempo únicamente hayan incurrido en pérdidas fiscales, deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este párrafo desde el año gravable en que obtengan rentas líquidas gravables, que, en todo caso, no podrá ser superior a 5 años.

5. Tabla de Progresividad en la Tarifa para las sociedades constituidas bajo la Ley 1429 de 2010:

AÑO	TARIFA
Primer año	9%+(TG-9%)*0
Segundo año	9%+(TG-9%)*0
Tercer año	9%+(TG-9%)*0.25
Cuarto año	9%+(TG-9%)*0.50
Quinto año	9%+(TG-9%)*0.75
Sexto año y siguientes	TG

TG = Tarifa general de renta para el año gravable

6. El cambio en la composición accionaria de estas sociedades, con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, implica la pérdida del tratamiento preferencial y se someten a la tarifa general prevista en este artículo.

PARÁGRAFO 4o. La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea exclusivamente la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, en los términos de la Ley 98 de 1993, será del 9%.

PARÁGRAFO 5o. Las siguientes rentas estarán gravadas a la tarifa del 9%:

- a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de 20 años;
- b) Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años. La exención prevista en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se

requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado;

c) Lo previsto en este Parágrafo no será aplicable a moteles y residencias.

PARÁGRAFO 6o. A partir del 1o de enero de 2017, los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 100 de 1993 se consideran rentas brutas especiales gravadas a la tarifa del 9%. La disposición del exceso de reserva originado en dichos rendimientos genera una renta bruta especial gravada para las Sociedades Administradoras de Fondos de Pensiones y Cesantías en el año gravable en que ello suceda a la tarifa del 24%.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 1°. Durante el año 2017, la tarifa general del impuesto sobre la renta será del 34%.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2°. Los contribuyentes a que se refiere este artículo también deberán liquidar una sobretasa al impuesto sobre la renta y complementarios durante los siguientes períodos gravables:

1. Para el año gravable 2017:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2017			
Rangos base gravable en pesos colombianos		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0 %	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	6 %	(Base gravable – 800.000.000) * 6%
El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.			

2. Para el año gravable 2018:

TABLA SOBRETASA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO 2018			
Rangos base gravable en pesos colombianos		Tarifa Marginal	Sobretasa
Límite inferior	Límite superior		
0	<800.000.000	0%	(Base gravable) * 0%
>=800.000.000	En adelante	4%	(Base gravable – 800.000.000) * 4%
El símbolo (*) se entiende como multiplicado por. El símbolo (>=) se entiende como mayor o igual que. El símbolo (<) se entiende como menor que.			

La sobretasa de que trata este artículo está sujeta, para los períodos gravables 2017 y 2018, a un anticipo del cien por ciento (100%) del valor de la misma, calculado sobre la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios sobre la cual el contribuyente liquidó el mencionado impuesto para el año gravable inmediatamente anterior. El anticipo de la sobretasa del impuesto sobre la renta y complementarios deberá pagarse en dos cuotas iguales anuales en los plazos que fije el reglamento.

ARTÍCULO 101. Modifíquese el artículo 240-1 del Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 240-1. *Tarifa para usuarios de zona franca.* A partir del 1o de enero de 2017, la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios para las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca será del 20%.

PARÁGRAFO 1o. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de zona franca será la tarifa general del artículo 240 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2o. Para los contribuyentes usuarios de zona franca que tienen suscrito contrato de estabilidad jurídica, la tarifa será la establecida en el correspondiente contrato y no podrá aplicarse concurrentemente con la deducción de que trataba el artículo 158-3 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 3o. Los contribuyentes usuarios de zonas francas que hayan suscrito un contrato de estabilidad jurídica, no tendrán derecho a la exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 4o. Sin perjuicio de lo establecido en el parágrafo 1o. se exceptúan de la aplicación de este artículo, los usuarios de las nuevas zonas francas creadas en el municipio de Cúcuta entre enero de 2017 a diciembre de 2019, a los cuales se les seguirá aplicando la tarifa vigente del 15%, siempre y cuando, dichas nuevas zonas francas cumplan con las siguientes características:

1. Que las nuevas zonas francas cuenten con más de 80 hectáreas.
2. Que se garantice que la nueva zona franca va a tener más de 40 usuarios entre empresas nacionales o extranjeras.

ARTÍCULO 109. Modifíquese el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, el cual quedará así: Artículo 260-7. *Jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales.* Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios se tendrán las siguientes definiciones:

1. Las jurisdicciones no cooperantes y de baja o nula imposición, serán determinadas por el Gobierno nacional mediante reglamento, con base en el cumplimiento de uno cualquiera de los criterios que a continuación se señalan:

a) Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares;

- b) Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten;
- c) Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo;
- d) Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica;
- e) Además de los criterios señalados, el Gobierno nacional tendrá como referencia los criterios internacionalmente aceptados para la determinación de las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición.

2. Los regímenes tributarios preferenciales son aquellos que cumplan con al menos dos (2) de los siguientes criterios:

- a) Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares;
- b) Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten;
- c) Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo;
- d) Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica;
- e) Aquellos regímenes a los que sólo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente **(ring fencing)**.

Adicionalmente, el Gobierno nacional, con base en los anteriores criterios y en aquellos internacionalmente aceptados podrá, mediante reglamento, listar regímenes que se consideran como regímenes tributarios preferenciales.

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno nacional actualizará los listados de que trata este artículo, atendiendo los criterios señalados en este artículo, cuando lo considere pertinente.

PARÁGRAFO 2o. Sin perjuicio de lo consagrado en las demás disposiciones de este Estatuto, las operaciones que realicen los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición y a entidades sometidas a regímenes tributarios preferenciales deberán estar sometidas al régimen de precios de transferencia y cumplir con la obligación de presentar la documentación comprobatoria a la que se refiere el artículo 260-5 de este Estatuto y la declaración informativa a la que se refiere el artículo 260-9 de este Estatuto con respecto a dichas operaciones, independientemente de que su patrimonio bruto en el último día del año o periodo gravable, o sus ingresos brutos del respectivo año sean inferiores a los topes allí señalados.

PARÁGRAFO 3o. Cuando los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios realicen operaciones que resulten en pagos a favor de personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a una entidad sometida a un régimen tributario preferencial, que sean vinculados conforme a lo establecido en el artículo 260-1 de este Estatuto, dichos contribuyentes deberán documentar y demostrar el detalle de las funciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en la jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición y o por la entidad sometida a un régimen tributario preferencial para la realización de las actividades que generaron los mencionados pagos, so pena de que, dichos pagos sean tratados como no deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios.

PARÁGRAFO 4o. Para todos los efectos legales, el término paraíso fiscal se asimila al de jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición.

ARTÍCULO 136. Adiciónese el artículo 771-6 al Estatuto Tributario el cual quedará así: Artículo 771-6. *Facultad para desconocer costos y gastos*. La DIAN podrá rechazar la procedencia de costos y la deducción de gastos en el exterior cuando se verifique que:

1. El beneficiario efectivo, en los términos del artículo 631-5 de este Estatuto, de dichos pagos es, directa o indirectamente, en una proporción igual o superior al 50%, el mismo contribuyente.

2. El pago se efectúa a una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial o no se allegue certificado de residencia fiscal del beneficiario del pago.

Lo dispuesto en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la estructura jurídica obedece a un propósito principal de negocios, diferente al ahorro tributario, lo cual podrá hacerse a través de la aplicación del régimen de precios de transferencia.

ARTÍCULO 139. Adiciónese el Libro Séptimo al Estatuto Tributario el cual quedará así:

LIBRO SÉPTIMO.

TÍTULO I.

RÉGIMEN DE ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR.

Artículo 882. *Entidades controladas del Exterior sin residencia Fiscal en Colombia (ECE)*. Para efectos de lo previsto en este Título, son entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE), aquellas que cumplen con la totalidad de los requisitos siguientes:

1. La ECE es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos en los términos de cualquiera de las siguientes disposiciones:

- a) Se trata de una subordinada en los términos de los numerales i., ii., iv., y v del literal b) del numeral 1 del artículo 260-1 de este Estatuto, o
- b) Se trata de un vinculado económico del exterior en los términos de cualquiera de los literales del Numeral 5 del artículo 260-1 de este estatuto.

2. La ECE no tiene residencia fiscal en Colombia.

PARÁGRAFO 1o. Las ECE comprenden vehículos de inversión tales como sociedades, patrimonios autónomos, trusts, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado, constituidos, en funcionamiento o domiciliados en el exterior, ya sea que se trate de entidades con personalidad jurídica o sin ella, o que sean transparentes para efectos fiscales o no.

PARÁGRAFO 2o. Se presume que los residentes fiscales tienen control sobre las ECE que se encuentren domiciliadas, constituidas o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial en los términos del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, independientemente de su participación en ellas.

PARÁGRAFO 3o. Para efectos de determinar la existencia o no de control en los términos del numeral 1 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, la tenencia de opciones de compra sobre acciones o participaciones en el capital de la ECE, se asimila a la tenencia de las acciones o participaciones directamente.

Artículo 883. *Sujetos del régimen de entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE).* Cuando se determine que la ECE es controlada por residentes colombianos de acuerdo con el artículo 882 anterior, estarán obligados a cumplir con las disposiciones de este título, todos aquellos residentes fiscales colombianos que tengan, directa o indirectamente, una participación igual o superior al **10% en el capital de la ECE o en los resultados de la misma.**

Artículo 884. *Ingresos pasivos.* Para efectos de lo dispuesto en este Título, son ingresos pasivos obtenidos por una ECE, los siguientes:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o realización de utilidades provenientes de participaciones en otras sociedades o vehículos de inversión, salvo que:

a) Las utilidades que son susceptibles de distribución correspondan a rentas activas de la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes, siempre y cuando:

i) Dichas utilidades tengan su origen principalmente en actividades económicas reales llevadas a cabo por la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes en la jurisdicción en la que se encuentre ubicada o tenga su residencia fiscal, según el caso, la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes; y

ii) En el caso de las filiales, subordinadas o establecimientos permanentes de la ECE, estas, a su vez, sean controladas indirectamente por uno o más residentes fiscales colombianos.

Para efectos de este literal, la referencia a utilidades con origen principalmente en actividades económicas reales significa que dichas utilidades se deriven en un porcentaje igual o superior a un 80% de ingresos que no sean considerados como rentas pasivas.

b) De haberse distribuido directamente a los residentes fiscales colombianos, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución o realización de utilidades habrían estado exentos de tributación en Colombia en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

2. Intereses o rendimientos financieros. No se consideran rentas pasivas los intereses o rendimientos financieros obtenidos por una ECE que sea controlada por una sociedad nacional sometida a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia; o

a) Sea una institución financiera del exterior, y

b) No esté domiciliada, localizada o constituida en una jurisdicción calificada como una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición, que no intercambie efectivamente de manera automática, información con Colombia de acuerdo con los estándares internacionales.

3. Ingresos derivados de la cesión del uso, goce, o explotación de activos intangibles, tales como marcas, patentes, fórmulas, software, propiedad intelectual e industrial y otras similares.

4. Ingresos provenientes de la enajenación o cesión de derechos sobre activos que generen rentas pasivas.

5. Ingresos provenientes de la enajenación o arrendamiento de bienes inmuebles.

6. Ingresos provenientes de la compra o venta de bienes corporales que cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

i) sean adquiridos o enajenados de, para, o en nombre de, una persona relacionada;

ii) sean producidos, manufacturados, contruidos, cultivados o extraídos en una jurisdicción distinta a la de la residencia o ubicación de la ECE; y

iii) su uso, consumo o disposición se realice en una jurisdicción distinta a la de residencia o ubicación de la ECE.

7. Ingresos provenientes de la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica, administrativos, ingeniería, arquitectura, científicos, calificados, industriales y comerciales, para o en nombre de partes relacionadas en una jurisdicción distinta a la de la residencia o ubicación de la ECE.

Artículo 885. *Presunción de pleno derecho.* Se presume de pleno derecho que cuando los ingresos pasivos de la ECE representan un 80% o más de los ingresos totales de la ECE, que la totalidad de los ingresos, costos y deducciones de la ECE darán origen a rentas pasivas.

Artículo 886. *Realización de los ingresos.* Los ingresos pasivos obtenidos por una ECE, se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 27, 28, 29 de este Estatuto.

Artículo 887. *Realización de los costos.* Los costos asociados a los ingresos pasivos obtenidos por una ECE, se entienden realizados en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta

y complementarios, que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 58 y 59 de este Estatuto.

Artículo 888. *Realización de las deducciones.* Las expensas en las que incurra la ECE para la obtención de los ingresos pasivos serán deducibles al momento de determinar las rentas pasivas siempre que cumplan con los requisitos previstos en este estatuto para su procedencia. Las deducciones que solicite una ECE, se entienden realizadas en cabeza de los residentes fiscales colombianos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que, directa o indirectamente, controlen la ECE, en el año o período gravable en que la ECE las realizó, en proporción a su participación en el capital de la ECE o en los resultados de esta última, según sea el caso, de acuerdo con los artículos 104, 105 y 106 de este Estatuto.

Artículo 889. *Determinación de las rentas pasivas.* Las rentas pasivas atribuibles a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios son aquellas que resulten de sumar la totalidad de los ingresos pasivos realizados por la ECE en el año o período gravable, y restar los costos y las deducciones asociados a esos ingresos pasivos, de acuerdo con las reglas de los artículos anteriores.

Artículo 890. *Renta líquida gravable.* Las rentas pasivas, cuyo valor sea igual o mayor a cero (0), deberán ser incluidas en las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de acuerdo con la participación que tengan en la ECE o en los resultados de la misma, los sujetos obligados a este régimen de acuerdo con el artículo 883.

Artículo 891. *Pérdidas asociadas a las rentas pasivas.* Las rentas pasivas, cuyo valor sea inferior a cero (0), no se someten a las reglas previstas en el artículo 147 de este estatuto para las pérdidas fiscales.

Artículo 892. *Descuento por impuestos pagados en el exterior por la ECE.* Los residentes fiscales que ejerzan control sobre una ECE y, en consecuencia, se vean en la obligación de cumplir con lo dispuesto en el artículo 890 de este Estatuto, tendrán derecho a los descuentos de que trata el artículo 254 de este Estatuto en la proporción de su participación en la ECE.

Artículo 893. *Tratamiento de la distribución de beneficios por parte de la ECE cuyo origen corresponde a rentas sometidas al régimen ECE.* Los dividendos y beneficios distribuidos o repartidos por la ECE, así como los remanentes distribuidos al momento de la liquidación de la ECE, originados en utilidades que estuvieron sometidas a tributación de acuerdo con las reglas de este Título, serán considerados como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional al momento de su realización para efectos fiscales por parte del sujeto obligado al régimen de ECE de conformidad con el artículo 883 en la proporción a que a ellas tuvieran derecho.

Las rentas o ganancias ocasionales provenientes de la enajenación de las acciones o participaciones en la ECE que correspondan a utilidades que estuvieron sometidas a tributación de conformidad con lo previsto en este Título, se consideran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional al momento de su realización para efectos fiscales por parte del sujeto obligado al régimen de ECE de conformidad con el artículo 883 en la proporción a que a ellas tuvieran derecho.

La condición de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional de estos dividendos se somete a lo previsto en el literal b. del numeral 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 159. Adiciónese el artículo 364-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: ARTÍCULO 364-2. *Actos y circunstancias que constituyen abuso del régimen tributario especial.* Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, **de manera particular** se considera que la utilización del Régimen Tributario Especial obedece a una estructura negocial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:

1. El fin principal de la entidad no obedezca a un interés general mediante la realización de las actividades meritorias, sino a una explotación económica con fines de distribución de los excedentes directa o indirectamente. En la apreciación de esta circunstancia, se debe tener en cuenta entre otros factores, cuáles son las principales fuentes de percepción de ingresos y cuál es la destinación efectiva de tales recursos.

2. Existan o se otorguen beneficios o condiciones especiales para acceder a los bienes o servicios ofrecidos por la entidad, a los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.

3. Se adquieran a cualquier título, de manera directa o indirecta, bienes o servicios a los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o a cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.

4. La remuneración de los cargos de fundadores, asociados, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno o de cualquier relación laboral contratada por la entidad le dé derecho a quien emplea su capacidad de trabajo a participar en los resultados económicos de la entidad directamente o a través de persona o entidad interpuesta.

5. Se reciben formalmente como donaciones, dinero, bienes o servicios, por los cuales, las entidades sin ánimo de lucro retribuyen directa o indirectamente al donante como contraprestación implícita por la supuesta donación. En este caso, los valores recibidos como donación serán gravados en cabeza de la entidad perceptora como ingresos

distintos a los de su objeto social y adicionalmente no concederá deducción alguna al donante en el impuesto sobre la renta.

ARTÍCULO 237. Régimen de Tributación de las nuevas sociedades que inicien actividades en las ZOMAC. Las nuevas sociedades, que sean micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, que tengan su domicilio principal y desarrollen **toda** su actividad económica en las Zomac, y que cumplan con los montos mínimos de inversión y de generación de empleo que defina el Gobierno nacional, cumplirán las obligaciones tributarias sustantivas correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, siguiendo los parámetros que se mencionan a continuación:

a) La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean micro y pequeñas empresas, que inicien sus actividades en las Zomac por los años 2017 a 2021 será del 0%; por los años 2022 a 2024 la tarifa será del 25% de la tarifa general del impuesto sobre la renta para personas jurídicas o asimiladas; para los años 2025 a 2027 la tarifa será del 50% de la tarifa general; en adelante tributarán a la tarifa general;

b) La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios de las nuevas sociedades, que sean medianas y grandes empresas, que inicien sus actividades en las Zomac por los años 2017 a 2021 será del 50% de la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para personas jurídicas o asimiladas; por los años 2022 a 2027 la tarifa será del 75% de la tarifa general; en adelante las nuevas grandes sociedades tributarán a la tarifa general.

ARTÍCULO 300. Modifíquese el artículo 869 del Estatuto Tributario el cual quedará así: **ARTÍCULO 869. Abuso en materia tributaria.** La Administración Tributaria podrá recaracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, **independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.**

PARÁGRAFO 1º. Se entiende por recaracterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

PARÁGRAFO 2º. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, **entre otras circunstancias,** que:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

PARÁGRAFO 3º. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.

ARTÍCULO 338. Adiciónese el Capítulo 12 del Título XV del Código Penal, el cual quedará así:

CAPÍTULO 12 **OMISIÓN DE ACTIVOS O INCLUSIÓN DE PASIVOS INEXISTENTES.**

ARTÍCULO 434 A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes. El contribuyente que de manera dolosa omita activos o presente información inexacta en relación con estos o declare pasivos inexistentes en un valor igual o superior a 7.250 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y con lo anterior, afecte su impuesto sobre la renta y complementarios o el saldo a favor de cualquiera de dichos impuestos, será sancionado con pena privativa de libertad de 48 a 108 meses y multa del 20% del valor del activo omitido, del valor del activo declarado inexactamente o del valor del pasivo inexistente.

PARÁGRAFO 1º. Se extinguirá la acción penal cuando el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos, cuando a ello hubiere lugar.

PARÁGRAFO 2º. Para efectos del presente artículo se entiende por contribuyente el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.

ARTÍCULO 364. Contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico. Créase la contribución especial para laudos arbitrales de contenido económico a cargo de la persona natural o jurídica o el patrimonio autónomo a cuyo favor se ordene el pago de valor superior a setenta y tres (73) salarios mínimos legales mensuales vigentes. Estos recursos se destinarán a la financiación del Sector Justicia y de la Rama Judicial.

Serán sujetos activos de la contribución especial el Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, o quien haga sus veces, con destino al Fondo para la Modernización, Descongestión y Bienestar de la Administración de Justicia.

La contribución especial se causa cuando se haga el pago voluntario o por ejecución forzosa del correspondiente laudo.

La base gravable de la contribución especial será el valor total de los pagos ordenados en el correspondiente laudo, providencia o sentencia condenatoria. La tarifa será el dos por ciento (2%). En todo caso, el valor a pagar por concepto del impuesto no podrá exceder de mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

El pagador o tesorero de la entidad pública o particular deberá retener la contribución al momento de efectuar el pago del monto ordenado en el laudo y lo consignará dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del pago, a favor del Consejo Superior de la Judicatura, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial.

PARÁGRAFO. El Consejo Superior de la Judicatura al momento de elaborar el proyecto de presupuesto anual consultará previamente a las Salas de Gobierno de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado a fin de asignar las partidas recaudadas por esta contribución de acuerdo con las necesidades de las jurisdicciones que ellas representan.

ARTÍCULO 366. Servicios de acreditación y autorización prestados por el ideam. El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) cobrará los servicios de Acreditación y Autorización.

Los valores por concepto de cobro de los servicios de Acreditación y Autorización que sean generados por el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) entrarán a una subcuenta especial del Ideam y serán utilizados principalmente para sufragar los costos de evaluación y seguimiento en que deba incurrir el Instituto para la prestación de estos servicios.

Para la fijación de los costos que se autorizan en este artículo, el Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) aplicará el sistema que contempla los factores descritos a continuación.

a) La unidad de medida para las visitas de evaluación corresponde a día de visita de evaluación por evaluador;

b) El valor de los honorarios día de los profesionales requeridos para la realización de la tarea propuesta, corresponden a: un evaluador líder con un salario mínimo mensual legal vigente smmlv y para el evaluador asistente, medio salario mínimo mensual legal vigente smmlv;

c) El valor de los viáticos y gastos de viaje de los auditores y otros profesionales, que se generen con ocasión de las visitas fuera de Bogotá, de evaluación de la competencia técnica de los laboratorios y organizaciones que produzcan información cuantitativa para los estudios o análisis ambientales, requeridos por las autoridades ambientales competentes y/o de carácter oficial relacionada con la calidad del medio ambiente y de los recursos naturales renovables, con fines de acreditación y autorización establecidos en la ley y los reglamentos, se regirán por el Decreto vigente emitido por el Departamento Administrativo de la Función Pública que fija las escalas de viáticos para los empleados públicos.

Para los contratistas se aplicará la escala correspondiente a la base de liquidación según el salario del profesional especializado 2028 grado 17 del Grupo de Acreditación;

d) El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) adoptará el siguiente método de cálculo:

Toda visita de evaluación implica dos evaluadores, uno líder y uno asistente y el valor mínimo a cobrar está definido por el valor de cuatro (4) días de evaluación en total, dos (2) días de ellos in situ con dos evaluadores, uno líder y uno asistente.

Para el alcance solicitado por los Organismos de Evaluación de la Conformidad (OEC), el Instituto a través de acto administrativo definirá el estándar que vincule las matrices, variables, métodos, número y tipo de equipos, en función de parámetros equivalentes en unidades de tiempo, para la toma de muestra y/o ensayos y/o análisis y los tiempos de desplazamiento para el atestiguamiento de las mismas, de acuerdo con la siguiente tabla (Resolución 176).

Concepto	Numero de parámetros a auditar		
	1 a 10	11 a 20	21 a 30*
No. de días para liquidación de honorario de auditor líder (tarifa diaria 1 SMMLV)	4	5	6
No. de días para liquidación de honorarios	4	5	6

<u>de auditor asistente (tarifa diaria 0.5 SMMLV)</u>			
<u>No. de días para liquidación de viáticos por auditor (tarifa vigente IDEAM)</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
<u>Costo técnico administrativo</u>	<u>20 % sobre el total de honorarios y viáticos</u>	<u>20% sobre el total de honorarios y viáticos</u>	<u>20% sobre el total de honorarios y viáticos</u>

A la sumatoria de estos tres factores a), b), c) y d) se le aplicará el 20% por gastos de administración.

El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales (Ideam) prestará los servicios de acreditación y autorización a que hace referencia el presente artículo a través de sus funcionarios o contratistas” (el artículo se demanda en su integridad).” (En negrilla y subrayado se resaltan los apartes que se demandan).

2. Decisión

Primero.- LEVANTAR la suspensión de términos ordenada en el Auto 305 de junio 21 de 2017.

Segundo.- Declararse **INHIBIDA** para pronunciarse sobre la constitucionalidad de los artículos 6 (parcial), 7 (parcial), 22 (parcial), 34 (parcial), 37 (parcial), 46 (parcial), 55 (parcial), 63 (parcial), 70, 100 (parcial), 101 (parcial), 109 (parcial), 136 (parcial), 139 (parcial), 159 (parcial), 237 (parcial), 300 (parcial), 338 y 364 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"*, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Tercero.- Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 366 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"*, por el cargo formulado en la demanda.

Cuarto.- Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 62 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"*, por el cargo formulado en la demanda, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2.9.6 de la parte considerativa.

3. Síntesis de los fundamentos

Dado el alto número de disposiciones demandadas, luego de su identificación, agrupación, transcripción y resalto de los apartes que se cuestionaron, de conformidad con su publicación en el Diario Oficial 50.101 de diciembre 29 de 2016, el estudio de constitucionalidad se abordó de conformidad con el siguiente orden expositivo: (i) se presentaron los cargos formulados por el demandante y por la coadyuvante; (ii) se hizo referencia a los conceptos de los diferentes intervinientes en el proceso; (iii) se refirió la intervención del Ministerio Público; (iv) se valoró la aptitud de los cargos formulados y, solo respecto de aquellos que superaron este examen, finalmente; (v) se plantearon los problemas jurídicos que suponía el estudio de la respectiva disposición y se realizó el examen de constitucionalidad pertinente.

En cuanto a la valoración de los cargos, esta se hizo de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 y respecto de aquellos que formularon presuntos desconocimientos del principio de igualdad, de conformidad con las cargas que respecto de este ha considerado necesarias la jurisprudencia constitucional. En cuanto al primer aspecto, se señaló que el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991 regula el contenido de las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad. De esta disposición, la jurisprudencia de la Corte ha considerado como necesarios para un pronunciamiento de fondo, i) la delimitación precisa del objeto demandado, ii) el concepto de violación, que debe caracterizarse por su *claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia* y iii) la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto. Con relación al segundo aspecto, el control constitucional por la vulneración del principio de igualdad, esta Corte, de manera reiterada, ha determinado que los ciudadanos demandantes tienen el deber de cumplir con las siguientes cargas argumentativas:

"(i) determinar cuál es el criterio de comparación ('patrón de igualdad' o *tertium comparationis*), pues antes de conocer si se trata de supuestos iguales o diferentes en primer lugar debe conocer si aquellos son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza; (ii) debe definir si desde la perspectiva fáctica y jurídica existe tratamiento desigual entre iguales o igual entre disímiles y, (iii) debe averiguar si el tratamiento distinto está constitucionalmente justificado, eso es, si las situaciones objeto de comparación, desde la Constitución, ameritan un trato diferente o deben ser tratadas en forma igual" (en idéntico sentido, las sentencias C-826 de 2008, C-886 de 2010 y C-240 de 2014).

Para el análisis de aptitud de los cargos que plantearon un presunto desconocimiento de los principios de equidad, justicia y progresividad tributaria, según la jurisprudencia constitucional, el juzgamiento de estas disposiciones no se puede realizar de manera aislada, en la medida en que *"estos principios se predicán del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular"* (en igual sentido, las sentencias C-409 de 1996, C-664 de 2009 y C-743 de 2015). Por tanto, según esta, el control de una disposición singular y concreta solo procede cuando de conservarse la norma en el ordenamiento se *"aporta al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad"* (Sentencia C-333 de 1993), carga de demostración que, por lo menos, *prima facie*, consideró la Corte, le corresponde al demandante.

El primer grupo de disposiciones que fue objeto de análisis fue el de los **artículos 6, 7, 37 y 55 de la Ley 1819 de 2016**, al haberse formulado argumentos por presuntas violaciones a los principios de igualdad (artículos 6 y 7), igualdad y equidad (artículo 37), e igualdad y equidad tributaria (artículo 55).

Con relación a los **artículos 6 y 7**, consideró la Corte que no se cumplió con la primera carga argumentativa, desarrollada por la jurisprudencia constitucional, en asuntos que involucran la afectación del principio de igualdad, relativo a determinar cuál es el criterio de comparación o *"patrón de igualdad"* para valorar el posible desconocimiento de este principio por las disposiciones acusadas. Igualmente, se indicó que los cargos contra ambas disposiciones no cumplían el requisito *especificidad* que se derivaba del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991. Finalmente, en relación con el artículo 7, la Corte también descartó la existencia de un cargo en relación con el presunto desconocimiento del artículo 9 de la Constitución, al haberse simplemente planteado su desconocimiento, sin que existiera una fundamentación que cumpliera las cargas de que trata el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991.

Acerca del **artículo 37**, la Corte consideró que no se cumplía con la carga de *especificidad*, en la medida en que se presentaron razones indeterminadas acerca de cuáles eran los sujetos o tipos de sociedad objeto del juicio de igualdad. Finalmente, el actor, a pesar de señalar que se presentaba un presunto desconocimiento del principio de equidad, no desarrolló el cargo de inconstitucionalidad.

Con relación al **artículo 55**, consideró la Corte que el actor no cumplió con la carga de *certeza* que se deriva del artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, al presentar una apreciación subjetiva acerca del desconocimiento de los principios de igualdad y equidad tributaria y, por tanto, de conveniencia y oportunidad, más que de constitucionalidad.

El segundo grupo de disposiciones que fue objeto de análisis correspondió al de los **artículos 46, 63, 70, 136 y 139 de la Ley 1819 de 2016**, al haberse señalado el presunto desconocimiento a los principios de equidad, justicia distributiva y progresividad. En relación con este grupo de disposiciones, la Corte Constitucional consideró que el demandante no cumplió con la carga de demostrar el carácter sistémico de la afectación de estos principios por cada una de las disposiciones individualmente consideradas. Esto es, no se presentaron razones *prima facie* para fundamentar que tales disposiciones aportaban una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad al Sistema Tributario. Adicionalmente, en relación con el artículo 46, el presunto cargo por igualdad que se planteó en realidad supuso uno por omisión legislativa relativa, el cual no cumplió con las cargas mínimas que ha desarrollado la jurisprudencia (en particular, se hizo referencia a lo dispuesto en las sentencias C-1009 de 2005 y C-460 de 2011). En relación con el artículo 70, si bien se indicó en la demanda que esta disposición era contraria al principio de buena fe, la totalidad de la argumentación se restringió a reiterar los fundamentos por violación del principio de igualdad; en consecuencia, se concluyó que el cargo no fue objeto de planteamiento en la demanda. Finalmente, en relación con el artículo 136, el demandante igualmente indicó que la disposición era contraria al principio de

buena fe, sin embargo no se acreditó el cumplimiento de los requisitos de *especificidad*, *claridad* y *suficiencia* que se derivan de lo dispuesto por el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991.

El tercer grupo de disposiciones que fue objeto de análisis comprendió los artículos **100, 159, 237 y 300 de la Ley 1819 de 2016**, al haberse planteado, respecto de todos ellos, un argumento común relativo al presunto desconocimiento del principio de libertad de empresa.

Con relación al artículo 100 también se plantearon razones acerca del presunto desconocimiento del principio de buena fe. Con relación al argumento del presunto desconocimiento del principio de libertad de empresa, la Corte consideró que no se cumplió con la carga de *certeza*, pues se atribuyeron a la disposición efectos que objetivamente no podrían derivarse de ella. Con relación a los argumentos por el presunto desconocimiento del principio de buena fe, se señaló que el demandante partió de una consideración subjetiva, según el cual el legislador debía considerar que el cambio en la composición accionaria era producto de una defraudación, razón por la cual concluyó que el cargo tenía una formulación *incierta*.

Con respecto del **artículo 159** también se plantearon razones acerca del presunto desconocimiento de los principios de buena fe y debido proceso, así como razones acerca de la falta de certeza del tributo. La Corte Constitucional consideró que los cargos contra el inciso 1° de la disposición carecían de *certeza*, en la medida en que las razones presentadas correspondían a apreciaciones subjetivas, las cuales no era posible, razonablemente, derivar del apartado demandado, al no poderse inferir que la disposición contemplara sanción alguna. Con relación al apartado demandado del numeral 3, consideró que no se satisfacía con la carga de *pertinencia*, pues la inferencia que planteó el demandante no se desprendía, de manera lógica y necesaria, del contenido normativo del numeral.

En cuanto al **artículo 237**, consideró la Corte, por una parte, que la presunta afectación a la libertad de empresa no se derivaba, de manera directa, de una contradicción con la disposición que consagra el derecho sino de una conjetura, que fundamentó en una presunta discriminación negativa. Por esta razón, aunque el cargo se planteó como un presunto desconocimiento de la libertad de empresa, infirió la Corte que se trataba de uno por un presunto desconocimiento del principio de igualdad, respecto del cual el actor no cumplió con la carga argumentativa mínima de indicar cuál era el criterio de comparación o "*patrón de igualdad*" para valorar el posible desconocimiento de este principio por la disposición demandada.

Con relación al **artículo 300** también se plantearon razones acerca del presunto desconocimiento del principio del debido proceso. La Corte consideró que los cargos carecían de *certeza*, pues la interpretación que efectuó el demandante correspondía a una conjetura, dado que del aparte demandado no se deducía de qué forma la DIAN podía utilizar la facultad de determinación del acto o negocio jurídico, con desconocimiento del derecho al debido proceso. Finalmente, en relación con los cargos planteados, en relación con el párrafo segundo de la disposición, consideró la Corte que no se había satisfecho la carga de *suficiencia*, pues no era posible derivar del artículo 29 constitucional que el hecho de que una disposición de orden legal estableciera un listado de conductas *numerus apertus*, desconociera esta garantía.

El análisis que efectuó la Corte Constitucional, respecto de las restantes disposiciones fue el siguiente:

Con relación al **artículo 338**, concluyó que el cargo, por el presunto desconocimiento del principio de no autoincriminación carecía de *certeza* y *pertinencia*. Para la Corte, el posible desconocimiento del principio no se derivaba de la disposición; por el contrario, en los términos del párrafo del artículo demandado, el hecho de realizar la declaración extinguía la acción penal. Finalmente, señaló la Corte que, tal como se planteó en la demanda, en caso de que existiera una contradicción, esta sería de carácter legal y no de relevancia constitucional.

En cuanto al **artículo 364**, consideró la Corte que el cargo carecía de *certeza*, en la medida en que la posible barrera de acceso a la justicia arbitral se debía, más, a una conjetura del demandante que a una consecuencia de la disposición que, *per se*, afectara su constitucionalidad. Con relación al presunto cargo por desconocimiento del principio de igualdad, el demandante no satisfizo las cargas mínimas para un cargo de este carácter, de allí

que se considerara inexistente. Finalmente, con relación al cargo por el presunto desconocimiento del principio de *progresividad tributaria*, el actor no demostró la afectación que esta disposición particular pudiera implicar para el sistema tributario, en general.

Con respecto al **artículo 101**, consideró la Corte que el cargo por el presunto desconocimiento del principio de confianza legítima carecía de *pertinencia*. Para la Corte, el presunto cambio en los compromisos adquiridos con los inversionistas carecía de relevancia constitucional, al consistir en un argumento de conveniencia, más que uno de constitucionalidad. Finalmente, en cuanto a la presunta afectación del principio de igualdad, el demandante no satisfizo los requisitos exigidos por la jurisprudencia constitucional para proponer un cargo de este carácter.

Con relación al **artículo 109**, la presunta vulneración al principio de legalidad tributaria careció de *pertinencia*, pues el artículo 338 de la Constitución hace referencia a los elementos esenciales del tributo y el artículo 109 de la Ley 1819 de 2016 regula lo relacionado con las Jurisdicciones no Cooperantes, de Baja o Nula imposición y Regímenes Tributarios Preferenciales. En este orden de ideas, no puede establecerse una contradicción entre la disposición constitucional y la expresión que se demanda. De otra parte, en relación con el presunto desconocimiento de la expresión demandada, de lo dispuesto por el artículo 10 de la Constitución, según el cual, *"El castellano es el idioma oficial de Colombia"*, consideró la Corte que el cargo carecía de certeza, en la medida en que, la disposición, de manera previa a la locución en inglés, le otorgaba un sentido concreto en idioma castellano.

En cuanto al **artículo 22**, los cargos por el presunto desconocimiento de los principios de legalidad, equidad tributaria y confianza legítima, la Corte consideró que carecieron de *especificidad y certeza*. De un lado, la presunta violación del principio de legalidad tributaria, como consecuencia de la remisión que esta disposición realizaba a las NIIF, no se derivaba del texto acusado, por dos razones: en primer lugar, el artículo hizo una remisión a los marcos técnicos normativos contables en Colombia, y no a las NIIF; en segundo lugar, la remisión a estas normas contables, en la disposición, se hizo de manera subsidiaria, es decir, por remisión expresa de la ley tributaria, o en aquellos casos en que no estuviese regulada la materia. Con relación al argumento por el presunto desconocimiento del principio de equidad tributaria, al no brindarse un tratamiento igual a personas que no se encontraran en una idéntica situación, de la argumentación que planteó el demandante, consideró la Corte que no era posible inferir cuáles eran los grupos susceptibles de comparación, como tampoco era posible inferirla de la disposición. Por tanto, concluyó la Corte que este cargo carecía de *certeza*. Finalmente, consideró la Corte que el cargo por el presunto desconocimiento del principio de confianza legítima, al no considerar lo dispuesto por el artículo 165 de la Ley 1607 de 2012, carecía de *pertinencia*; para la Corte, se trataba de un argumento de orden legal, no de carácter constitucional, así como el recurso al concepto del Consejo Técnico de Contaduría Pública.

Con relación al **artículo 34**, concluyó la Corte que los argumentos de inconstitucionalidad en contra de la expresión demandada, por la presunta vulneración del principio de legalidad, eran idénticos a los que fueron planteados en contra del artículo 22. Por tanto, el cargo no se consideró como apto, puesto que, de la expresión acusada no era posible inferir que el Legislador hubiese atribuido la potestad tributaria a un organismo internacional. En consecuencia, concluyó la Corte que el cargo se fundamentó en un argumento incierto, ya que se trataba de una apreciación subjetiva que no se derivaba del precepto acusado.

En cuanto al artículo **366**, la Corte Constitucional declaró su exequibilidad al considerar que la disposición regulaba una tasa. Por tanto, su contenido no era ajeno a la materia tributaria objeto de la Ley 1819 de 2016. Se indicó que el hecho generador de la tasa correspondía al cobro de los servicios de acreditación y autorización prestados por el IDEAM, es decir que se enmarcaba dentro de la condición de *"servicio público o beneficio particular al contribuyente"*. Igualmente, se indicó que la tasa tenía un carácter retributivo, al indicar la disposición que, *"los valores por concepto de cobro de los servicios serán utilizados para sufragar los costos de evaluación y seguimiento en que deba incurrir el Instituto para la prestación de estos servicios"*. Finalmente, se señaló que el cobro era relativo, únicamente, a la persona que solicitaba los servicios de acreditación y autorización.

Por último, con relación al **artículo 62**, consideró la Corte Constitucional que la disposición era exequible. En primer lugar, indicó que la facultad de desconocer los deducibles de expensas provenientes de conductas típicas no se aplicaba de manera automática, pues debía ser

producto del procedimiento administrativo de determinación del impuesto, que regulaba el Estatuto Tributario. En consecuencia, para la Corte, la potestad que otorgó el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 a la Administración Tributaria no podía considerarse de manera aislada y desprovista de las garantías propias del debido proceso. Su ejercicio, para la Corte, supone el agotamiento de las diferentes etapas de un procedimiento administrativo con plenas garantías, de tal manera que el contribuyente pueda controvertir, presentar y solicitar pruebas, e incluso recurrir la decisión de la Administración. Así las cosas, no se infiere, tal y como lo señala la parte demandante, que la potestad sea incompatible con el postulado del debido proceso y presunción de inocencia que estatuye la Constitución Política. Finalmente, precisó la Corte que la disposición no restringía la competencia de la autoridad penal, pues la actuación que realiza la Administración Tributaria era eminentemente de carácter administrativo y no de carácter *judicial-penal*. De ello se sigue que la decisión que adopte la DIAN, luego de finalizar el procedimiento administrativo de determinación del tributo, no tenía ningún efecto sobre la calificación de la conducta en el proceso penal.

4. Salvamentos de voto

Los magistrados **Gloria Stella Ortiz Delgado** y **Alberto Rojas Ríos** salvaron parcialmente su voto por dos razones centrales: (i) con respecto a la mayor parte de cargos presentados: su aptitud, la interpretación que de ellos hizo la mayoría para declarar la inhabilitación y el sustento de varias de esas declaratorias; y (ii) sobre el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, pues la norma debió condicionarse en una de sus expresiones y declararse inexecutable en otra. Con relación al primer punto, los magistrados consideraron lo siguiente: (a) varios de los múltiples cargos presentados en la demanda eran aptos y por eso no procedía la inhabilitación declarada por la mayoría. En efecto, la posición mayoritaria estableció un estándar analítico extremadamente riguroso para la etapa de evaluación de aptitud de los cargos que va más allá de lo fijado en los precedentes existentes sobre los cuestionamientos por equidad, progresividad y eficiencia como principios constitucionales del sistema tributario. Con esta postura, la mayoría no sólo toma distancia de la jurisprudencia vigente, sino que deja de lado la visión sistémica que ha propuesto una metodología para evitar análisis conceptuales aislados que llevarían al absurdo de hacer imposible el establecimiento de tributos o de analizar una norma concreta, como le compete a la Corte. (b) La interpretación de la demanda fue más allá de lo razonable y el análisis versó sobre argumentos no esgrimidos por el demandante, lo que llevó a una declaración de inhabilitación que no tiene sustento. (c) En algunos reproches la inhabilitación era procedente, pero por razones distintas a las sostenidas en la sentencia. En cuanto al segundo punto, los magistrados estimaron que el artículo 62 viola la presunción de inocencia y el debido proceso (art. 29 C.Po.) al atribuir consecuencias jurídicas a la sospecha generada por una deducción tributaria cuya legalidad es cuestionada por la DIAN. No obstante, era posible condicionar el alcance de la norma para que se ajustara a la Constitución, aunque era necesario declarar inexecutable un fragmento que no concuerda con la comprensión que se adhiere a la Carta.

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Presidente