

I. EXPEDIENTE RDL-018-SENTENCIA C-516/17 (Agosto 10)
M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez

1. Norma revisada

"MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

DECRETO-LEY 883 DE 2017

Por el cual se modifica la Ley 1819 de 2016 para incluir a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

En ejercicio de las facultades conferidas por el artículo 2º del Acto Legislativo número 1 de 2016, "por medio del cual se establecen instrumentos jurídicos para facilitar y asegurar la implementación y desarrollo normativo del Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz estable y Duradera", y

CONSIDERANDO:

Consideraciones generales:

Que el artículo 22 de la Constitución Política establece que la paz es un derecho y un deber de obligatorio cumplimiento.

Que en la búsqueda de una paz estable y duradera y la terminación definitiva del conflicto armado, el 24 de noviembre de 2016 el Gobierno nacional suscribió con el grupo armado Fuerzas Armadas Revolucionarias de Colombia, Ejército del Pueblo (FARC-EP), un nuevo Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera, en adelante: el Acuerdo Final.

Que el 30 de noviembre de 2016 el Congreso de la República adoptó la decisión política de refrendar el Acuerdo Final para la Terminación del Conflicto y la Construcción de una Paz Estable y Duradera.

Que con base en la suscripción del Acuerdo Final se dio apertura a un proceso amplio e inclusivo, enfocado principalmente en los derechos de las víctimas del conflicto armado. En tal contexto, como parte esencial de ese proceso, el Gobierno nacional está en la obligación de implementar los puntos del Acuerdo Final.

Que el Acuerdo Final desarrolla cinco ejes temáticos relacionados con **i)** una reforma rural integral (RRI); **ii)** participación política; **iii)** fin del conflicto; **iv)** solución integral al problema de las drogas ilícitas, y **v)** acuerdo sobre las víctimas del conflicto. Asimismo, incorpora un sexto punto atinente a la implementación, verificación y refrendación de dichos acuerdos.

Que el constituyente, mediante Acto Legislativo número 01 de 2016, con el fin de facilitar y asegurar el cumplimiento del Acuerdo Final, confirió al Presidente de la República una habilitación legislativa extraordinaria y excepcional, específicamente diseñada para este fin.

Que la Honorable Corte Constitucional, mediante Sentencias C-699 de 2016, C-160 de 2017 y C-174 de 2017, definió los criterios de validez constitucional que deben cumplir los decretos con fuerza de ley expedidos por el Gobierno nacional en ejercicio de las facultades derivadas del artículo 2º del Acto Legislativo número 01 de 2016. Teniendo presente los parámetros decantados por la Corte, el Gobierno nacional es consciente de la obligatoriedad y trascendencia de estos criterios y su importancia en un Estado Social de Derecho.

Que, de conformidad con lo previsto en el artículo 2º del Acto Legislativo número 01 de 2016, para asegurar la construcción de una paz estable y duradera es necesario adoptar un marco que ofrezca las condiciones de seguridad y estabilidad jurídica propias de una norma con fuerza de ley.

Requisitos formales de validez constitucional:

Que el presente Decreto ley se expide dentro del término de los 180 días posteriores a la entrada en vigencia del Acto Legislativo número 01 de 2016. En este sentido, teniendo presente que la refrendación popular fue llevada a cabo por el Congreso de la República mediante decisión política del 30 de noviembre de 2016, la expedición del presente Decreto-ley tiene lugar dentro del término habilitante a que hace referencia el artículo 2º del referido Acto Legislativo.

Que el presente Decreto-ley no versa sobre asuntos expresamente excluidos por el citado Acto Legislativo, pues no incorpora materias objeto de leyes estatutarias, leyes orgánicas, leyes códigos, leyes que requieren mayoría calificada o absoluta para su aprobación, leyes que decretan impuestos, temas de reserva estrictamente legal o asuntos propios de un acto legislativo.

Que, en observancia de lo dispuesto en el artículo 115 de la Constitución Política, el presente Decreto-ley ha sido suscrito por el Presidente de la República y el Ministro de Hacienda y Crédito Público, quienes constituyen Gobierno para el presente acto, en atención al contenido material de las normas que se expiden.

Que, en cumplimiento con lo previsto en el artículo 169 superior, el presente Decreto-ley tiene el título: "*Por el cual se modifica la Ley 1819 de 2016 para incluir a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos en la forma de pago de obras por impuestos*", el cual corresponde precisamente a su contenido.

Que el presente Decreto-ley cuenta con una motivación adecuada y suficiente, en observancia de los requisitos formales trazados por la jurisprudencia constitucional.

Requisitos materiales de validez constitucional:

Que -en atención al requisito de conexidad objetiva- el presente Decreto-ley (i) tiene un vínculo cierto y verificable entre su materia, su articulado y el contenido del Acuerdo Final; (ii) sirve para facilitar y asegurar la implementación y el desarrollo normativo del Acuerdo (C-174/2017); (iii) y no regula aspectos diferentes, ni rebasa el ámbito de aquellos asuntos imprescindibles para su proceso de implementación.

Que, en este sentido, el punto 1 del Acuerdo Final resalta la relevancia de las inversiones en infraestructura vial, de riego y drenaje, eléctrica y de conectividad, y aquella destinada a salud, educación y agua potable.

Que en este mismo punto, en el numeral 1.2., señala que en las zonas afectadas por el conflicto se debe lograr la transformación estructural del campo y el ámbito rural y un relacionamiento equitativo entre el campo y la ciudad. Con ese fin, debe asegurarse, entre otros aspectos, el desarrollo y la integración de las regiones abandonadas y golpeadas por el conflicto, implementando inversiones públicas progresivas.

Que, en cumplimiento del requisito de conexidad estricta o juicio de finalidad, las medidas adoptadas por medio del presente Decreto Ley guardan congruencia con aspectos concretos del Acuerdo Final, Con estos parámetros presentes, el Gobierno identificará el contenido preciso del Acuerdo que es objeto de implementación y demostrará que la medida respectiva está vinculada con tal contenido.

Que, de conformidad con lo anterior, el punto 6.1. del Acuerdo Final establece que el Gobierno nacional será el responsable de la correcta implementación de los acuerdos alcanzados en el proceso de conversaciones de Paz, para lo cual se compromete a garantizar su financiación a través de diferentes fuentes. Asimismo, menciona que la implementación y el desarrollo de los acuerdos se realizarán en cumplimiento de la normatividad vigente en materia presupuestal, garantizando la sostenibilidad de las finanzas públicas.

Que el punto 6,1,3 del Acuerdo Final - Otras medidas para contribuir a garantizar la implementación de los acuerdos - señala que se promoverá la participación del sector empresarial en la implementación de los acuerdos para contribuir a garantizar la productividad, el acceso a mercados y, en general, la sostenibilidad de los proyectos contemplados en la Reforma Rural Integral y todos los planes que lo componen, en el Programa de Desarrollo con Enfoque Territorial, en el Programa Nacional Integral de Sustitución de Cultivos y en los planes de reincorporación a la vida civil.

Que, de conformidad con lo dispuesto en el punto 6.1.9. del Acuerdo Final, la adopción de las medidas necesarias para la implementación y verificación del Acuerdo Final, incluyendo lo relativo a normas de financiación, es una de las prioridades del desarrollo normativo, en el marco del procedimiento establecido en el Acto Legislativo 1 de 2016.

Que, teniendo en consideración los elementos que preceden, la conexidad objetiva de este Decreto Ley con el Acuerdo Final se encuentra acreditada, toda vez que al habilitar a las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos, en virtud de concesiones legamente otorgadas, y las calificadas como grandes

contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada, para que puedan, como forma de pago de su impuesto, realizar obras en las zonas más afectadas por el conflicto, se está promoviendo "la participación del sector empresarial en la implementación de los acuerdos para contribuir a garantizar la productividad, el acceso a mercados y en general la sostenibilidad de los proyectos contemplados, entre otros, en la Reforma Rural Integral, el Programa Nacional Integral de Sustitución de Cultivos y en los planes de reincorporación a la vida civil." (Punto 6.1.3). Así, a través de la habilitación que se propone, las empresas focalizadas podrán ejecutar obras en materia de suministro de agua potable, alcantarillado, energía, salud pública, educación pública o construcción y/o reparación de infraestructura vial, entre otros aspectos necesarios para superar las brechas sociales que han nutrido el conflicto armado. Esto, paralelamente, permitirá incrementar la inversión directa en obras y proyectos de desarrollo en las zonas más afectadas por el conflicto armado por parte de grandes contribuyentes que desarrollan actividades económicas de gran envergadura.

Que con el fin de asegurar el desarrollo normativo del Acuerdo Final en los aspectos antes mencionados, el Gobierno nacional debe procurar que las herramientas que existen en la normatividad vigente, tales como los "Incentivos tributarios para cerrar las brechas de desigualdad socio-económica en las zonas más afectadas por el conflicto armado ZOMAC", que la Ley 1819 de 2016 dispuso en su Parte XI, se puedan aplicar de manera concreta y amplia para lograr ese cierre de brechas entre lo urbano y lo rural.

Que - en atención a los elementos que informan el requisito de conexidad suficiente - las normas que se han adoptado por medio del presente Decreto Ley tienen un grado de estrecha proximidad con el contenido concreto del Acuerdo Final, de manera que estas se traducen en un desarrollo propio del mismo. Así, la relación entre cada artículo y el Acuerdo Final no es incidental ni indirecta.

Que 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", creó el mecanismo de obras por impuesto como una forma de extinción de las obligaciones tributarias, que permite pagar una parte del impuesto sobre la renta y complementarios mediante un aporte para el desarrollo de proyectos viabilizados y prioritarios de trascendencia social en los municipios definidos como "zonas más afectadas por el conflicto armado" - ZOMAC.

Que el párrafo 1 del artículo 236 de la Ley 1819 de 2016 señala que las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos, en virtud de concesiones legamente otorgadas, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada, se excluyen del tratamiento tributario al que se refiere la Parte XI de la citada Ley. Por lo mismo, estos contribuyentes no pueden acceder al mecanismo de obras por impuestos previsto en el artículo 238 de la citada Ley.

Que, teniendo en consideración estos parámetros normativos, se requiere adicionar un párrafo 5 al Artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 para efectos de permitir la forma de pago de obras por impuestos a las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales e hidrocarburos y a las empresas calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria que cuenten con una concesión legalmente otorgada.

Que para el adecuado control y cobro de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que opten por el mecanismo de pago de obras por impuestos, se hace necesario precisar la forma en que opera la interrupción del término de prescripción a que se refiere el artículo 817 del Estatuto Tributario.

Que el artículo transitorio de la Constitución Política de Colombia, introducido por el artículo 2 del Acto Legislativo 01 de 2016, prohíbe utilizar las facultades presidenciales para la paz para decretar impuestos. Siendo ello así, viene al caso poner de presente que las normas que se introducen no incurren en dicha prohibición.

Que a través de la sentencia C-134/09 la Corte Constitucional determinó que la prohibición del numeral 10 del artículo 150 de la Constitución Política, sobre el otorgamiento de facultades presidenciales para decretar impuestos, se refiere a la creación de cualquier gravamen o tributo y a la determinación de sus elementos esenciales.

Que la Corte Constitucional, mediante sentencia C-1114/03, indicó que según lo establecido en el artículo 338 Superior, la ley, las ordenanzas y los acuerdos que establezcan impuestos, tasas o contribuciones deben fijar directamente sus elementos: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa.

Que la forma de pago de obras por impuestos establecida en el Artículo 238 de la Ley 1819 de 2016 es un mecanismo de pago de la obligación tributaria, que por lo tanto no crea o modifica ningún elemento esencial de los impuestos nacionales, y, por consiguiente, no se enmarca dentro de la prohibición constitucional analizada.

Que, de conformidad con lo expresado, se cumple con el criterio de competencia material según lo establecido por la Corte Constitucional mediante sentencia C-699/16, al no decretar tributos, modificar elementos esenciales o crear beneficios tributarios.

Que, en cumplimiento del requisito de conexidad teleológica, el presente Decreto Ley (i) es instrumental a la realización de los compromisos del Acuerdo Final y (ii) tiene el potencial de facilitar la implementación y el desarrollo normativo del Acuerdo Final.

Que, en tal contexto, resulta pertinente poner de relieve la congruencia entre la Parte XI de la Ley 1819 de 2016, denominada "*Incentivos tributarios para cerrar las brechas de desigualdad socio-económica en las zonas más afectadas por el conflicto armado ZOMAC*", y el contenido mismo del Acuerdo Final. Así, cabe señalar que en la introducción del Acuerdo Final se expresa: "*el fin del conflicto supondrá la apertura de un nuevo capítulo de nuestra historia. Se trata de dar inicio a una fase de transición que contribuya a una mayor integración de nuestros territorios, una mayor inclusión social -en especial de quienes han vivido al margen del desarrollo y han padecido el conflicto- y a fortalecer nuestra democracia para que se despliegue en todo el territorio nacional (...)*".

Que - al tenor de los elementos que informan el requisito de necesidad estricta - el presente Decreto Ley (i) regula materias para las cuales ni el trámite legislativo ordinario ni el procedimiento legislativo especial de que trata el artículo 1 del Acto Legislativo 01 de 2016 eran idóneos para expedir esta regulación; (ii) no regula asuntos que por su naturaleza requieren la mayor discusión democrática posible, y que por lo mismo están sometidos a reserva estricta de ley; y (iii) sirve de medio para la implementación del Acuerdo Final respecto de aquellos asuntos eminentemente instrumentales.

Que, establecido lo anterior, existen circunstancias excepcionales que suponen privilegiar las facultades presidenciales para la paz para la expedición de las normas en cuestión. En efecto, la implementación adecuada del Acuerdo Final implica la ejecución de obras públicas indispensables para el cierre de brechas, entre las cuales vale la pena destacar, en particular, aquellas necesarias para lograr la implementación integral de programas de sustitución de cultivos y, en general, todas aquellas que buscan brindar mejores condiciones para el campo.

Que el desarrollo de las obras necesarias para la implementación del Acuerdo Final requiere de la destinación de considerables recursos económicos, por lo que la participación del sector empresarial - de conformidad con lo previsto en punto 6.1.3. del Acuerdo Final - se revela indispensable para efectos de sumar esfuerzos en el sentido propuesto.

Que las obras en cuestión requieren iniciar de manera inmediata, con el fin de conjurar situaciones que se traduzcan en la repetición de ciclos de violencia, y generar y reconstituir lazos de confianza entre las instituciones, la comunidad y el sector privado.

Que el Gobierno nacional, mediante los Decretos 2001 a 2026 de 2016, estableció 19 Zonas Veredales y 7 Puntos Transitorios de Normalización, con el propósito de iniciar el proceso de preparación para la reincorporación a la vida civil de las estructuras de las FARC- EP que participen y se encuentren comprometidos con el cese al fuego y hostilidades bilateral y definitivo y la dejación de armas.

Que la duración de las Zonas y Puntos a que se ha hecho referencia es de 180 días, contados a partir del "día D".

Que dada la inminencia de la fecha de expiración de los plazos establecidos para las Zonas y Puntos Transitorios de Normalización, resulta necesario permitir que la inversión y el inicio de la ejecución de proyectos viabilizados para obras por impuestos se realice en el presente año, para complementar las distintas acciones estatales destinadas a la implementación del Acuerdo Final.

Que, siendo ello así, el contenido del presente Decreto Ley cumple con el requisito de estricta necesidad, al permitir a las empresas focalizadas financiar directamente la ejecución de proyectos viabilizados, prioritarios y de gran trascendencia social en los municipios ubicados en las ZOMAC en materia de suministro de agua potable, alcantarillado, energía, salud pública, educación pública o construcción y/o reparación de infraestructura vial, entre otros propósitos.

Que por lo anteriormente expuesto:

DECRETA:

ARTÍCULO 1. Modifíquese el parágrafo 1 del artículo 236 de la ley 1819 de 2016, el cual quedará así:

"Las empresas dedicadas a la minería y a la explotación de hidrocarburos, en virtud de concesiones legamente otorgadas, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión

legalmente otorgada, se excluyen del tratamiento tributario al que se refiere esta Parte, sin perjuicio en lo dispuesto en el artículo 238 de la presente Ley."

ARTÍCULO 2. Adiciónense los parágrafos 5 y 6 al artículo 238 de la ley 1819 de 2016, los cuales quedarán así:

"Parágrafo 5. Las empresas dedicadas a la exploración y explotación de minerales y de hidrocarburos, y las calificadas como grandes contribuyentes dedicadas a la actividad portuaria por concesión legalmente otorgada, podrán acogerse al mecanismo de pago previsto en este artículo, para lo cual deberán cumplir con todos los requisitos legales y reglamentarios establecidos. Para tal efecto, se dará prioridad a los proyectos que hayan de ejecutarse en los municipios ubicados en la ZOMAC que coincidan con aquellos en donde se desarrollen planes de Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial- PDET.

Parágrafo 6. El término de prescripción de la acción de cobro a que se refiere el artículo 817 del Estatuto Tributario, para las obligaciones tributarias de los contribuyentes que opten por la forma de pago de "Obras por impuestos" establecida en el presente artículo, se interrumpirá a partir de la comunicación de aprobación de la postulación que envía la Agencia de Renovación del Territorio - ART al contribuyente y a la DIAN. Interrumpida la prescripción en la forma aquí prevista, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la fecha en que el interventor certifique a la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales del domicilio principal del contribuyente el incumplimiento definitivo de la obligación de construcción de la obra.

Una vez comience a correr nuevamente el término de prescripción de la acción de cobro, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales competente deberá iniciar el proceso administrativo de cobro coactivo en relación con las obligaciones pendientes de pago, aplicando la normatividad del Estatuto Tributario."

ARTÍCULO 3º. VIGENCIA. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su publicación y modifica los artículos 236 y 238 de la Ley 1819 de 2016.

PUBLÍQUESE Y CÚPLASE"

2. Decisión

DECLARAR LA EXEQUIBILIDAD DEL DECRETO LEY 883 DE 2017, en el entendido de que las inversiones en infraestructura física que pueden postular las entidades establecidas en el parágrafo primero del artículo 235 y en el parágrafo 5º del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, no pueden ser de aquellas relacionadas con su actividad generadora de renta y no deben corresponder a las que de ordinario deban ejecutarse en virtud de mandato legal, acto administrativo o decisión judicial.

3. Síntesis de la providencia

La Corte efectuó un control constitucional integral del Decreto Ley 883 de 2017, evaluando el cumplimiento de las condiciones formales, competenciales y materiales de validez del citado acto.

En primer lugar, se encontró que el decreto había satisfecho las *exigencias de orden formal y procedimental*, por cuanto: (i) fue suscrito por el presidente y el ministro del ramo; (ii) fue motivado debidamente, en cuanto se dio cuenta de las razones por las cuales el Presidente de la República contaba con la competencia para adoptar las medidas allí contempladas, y las razones por las que las mismas se ajustan a la normatividad constitucional; (iii) finalmente, aunque algunos de los intervinientes sostuvieron que la expedición del decreto debía estar precedida de una consulta previa con las comunidades indígenas, en tanto las medidas allí dispuestas tendrían un impacto significativo en este colectivo, y en tanto el mismo gobierno nacional se habría comprometido a ello en el marco de la Mesa Permanente de Concertación, la Corte desestimó este planteamiento porque en el caso particular la consulta previa no resultaba imperativa a la luz de la Constitución Política, ya que el decreto no se refería a la viabilidad de ningún proyecto de inversión, sino únicamente a la facultad de un segmento económico para acceder a una modalidad especial de pago del impuesto a la renta, potestad esta que, por sí misma, no provoca un impacto directo, especial o diferenciado en el colectivo referido; este tribunal aclaró que, sin perjuicio de lo anterior, si en el marco de la facultad anterior se pretenden realizar inversiones que a la luz del ordenamiento superior requieren consulta previa, se debe agotar el citado procedimiento.

En segundo lugar, se encontró que el Decreto Ley 883 de 2017 se enmarca dentro de las *competencias temporales, geográficas y materiales* que le fueron otorgadas por el

constituyente al Presidente de la República, así: (i) por un lado, la normatividad fue expedida dentro de los 180 días siguientes a la entrada en vigencia del Acto Legislativo 01 de 2016, por lo cual se debe entender satisfecha la exigencia del artículo 2 del citado acto legislativo, que fija el ámbito temporal de las facultades gubernamentales para implementar el Acuerdo Final de Paz por vía de los decretos-leyes; (ii) asimismo, los contenidos objeto de regulación no tienen una reserva especial de ley, ya que ni la habilitación para acceder a un mecanismo alternativo de pago del impuesto a la renta, ni la suspensión del plazo de caducidad para cobrar las obligaciones fiscales originadas en esta figura, son materias que deban ser desarrolladas en actos legislativos, leyes orgánicas, leyes estatutarias o códigos; tampoco se transgredió la prohibición del Acto Legislativo 01 de 2016 para decretar impuestos por medio de decretos-leyes, puesto que no se impusieron ni se levantaron cargas tributarias, ni se fijaron o modificaron los elementos esenciales del impuesto a la renta, sino que, por el contrario, se regularon asuntos accesorios al sistema fiscal, habilitando a unas empresas para acceder a un mecanismo especial de pago de un impuesto específico; (iii) además, existe una relación de conexidad entre las medidas adoptadas en el decreto objeto de revisión y el Acuerdo Final con fundamento en el cual se otorgaron las facultades normativas especiales al Ejecutivo; en este sentido, la extensión de la figura de obras por impuestos a las empresas de explotación minera, de hidrocarburos y portuarias, realiza contenidos específicos del referido instrumento en al menos cuatro sentidos: primero, desde una perspectiva geográfica, la inversiones sociales que se pretenden incentivar mediante el mecanismo de obras por impuestos se concentran en las ZOMAC, y de manera prioritaria en aquellas donde se desarrollan los Planes de Desarrollo con Enfoque Territorial, que son justamente los territorios en los que se debe focalizar la atención y la inversión social según el Acuerdo Final; segundo, desde una perspectiva material, el esquema de pago de los impuestos tiene por objeto y efecto incentivar la realización de proyectos de inversión social, que constituyen el tipo de medidas que según el Acuerdo Final contribuyen a la superación de las condiciones de orden estructural que alimentaron el conflicto armado; tercero, desde una perspectiva temporal, la mencionada figura contribuye positivamente a la construcción acelerada de las obras de desarrollo requeridas en el Acuerdo, ya que al prescindir del complejo sistema de recaudo de impuestos, distribución de recursos en las instancias gubernamentales, y ejecución de los mismos según las reglas de derecho público, se puede dar cumplimiento oportuno a las demandas de inversión social exigidas por el citado instrumento; y finalmente, desde la perspectiva de los actores involucrados en la realización del Acuerdo Final, el Decreto 883 prevé la participación del sector privado en el proceso de paz, habilitando a las empresas mineras, de hidrocarburos y portuarias para que, en lugar de pagar el impuesto a la renta mediante los mecanismos convencionales, asuma la realización de proyectos de inversión social; (iv) y finalmente, los contenidos objeto de reglamentación podían ser desarrollados en el marco de los decretos leyes previstos en el artículo 2 del Acto Legislativo 02 de 2016, y no en el marco del proceso legislativo ordinario o del procedimiento legislativo especial, ya que, por un lado, la regulación de aspectos accesorios y secundarios del sistema fiscal no requiere de la mediación del debate parlamentario ni de los complejos escenarios de deliberación democrática, y ya que, por otro lado, la necesidad de acelerar la inversión social en las ZOMAC le resta idoneidad al procedimiento de aprobación legislativa.

Finalmente, con respecto a la *validez material* del Decreto Ley 883 de 2017, la Corte efectuó dos tipos de precisiones: (i) primero, se aclaró que el análisis debía limitarse a evaluar la constitucionalidad de las medidas contenidas en el Decreto Ley 883 de 2017, esto es, de la extensión de la figura de obras por impuestos a las empresas mineras, portuarias y de hidrocarburos, y de la suspensión de la acción de cobro de obligaciones fiscales, y no a determinar la validez del mecanismo de obras por impuestos como tal, previsto en la Ley 1819 de 2016, con respecto a la cual no es viable la integración normativa en el escenario del control automático de los decretos leyes expedidos para la implementación del Acuerdo de Paz; (ii) y segundo, se concluyó que aunque las medidas adoptadas en el decreto objeto de revisión se ajustan al ordenamiento superior, debe entenderse que las inversiones que pueden efectuar las empresas para efectos de descontar su valor del impuesto a la renta, son únicamente aquellas que no tienen relación de causalidad con su actividad generadora de renta, y aquellas que no corresponden a la ejecución de un mandato legal, de un acto administrativo o de una decisión judicial, pues de darse un alcance semejante al mecanismo en cuestión, se estaría otorgando una exención del impuesto a la renta a los referidos contribuyentes, exención que no solo desborda el propósito de implementar el Acuerdo Final, sino que además resulta incompatible con los principios de progresividad, igualdad y equidad.

En este orden de ideas, la Corte resolvió declarar la exequibilidad del Decreto Ley 883 de 2017, en el entendido de que las inversiones a las que pueden postular las entidades establecidas en el parágrafo 5 del artículo 238 de la Ley 1819 de 2016, no deben corresponder a las que se realizan en el marco de su actividad productiva para generar renta, ni tampoco a las que dan cumplimiento a un mandato legal, a un acto administrativo o a una decisión judicial.

4. Aclaraciones de voto

Los magistrados **Diana Fajardo Rivera, Alejandro Linares Cantillo, Antonio José Lizarazo Ocampo, Cristina Pardo Schlesinger y Alberto Rojas Ríos**, anunciaron que aclaraban su voto con respecto a las consideraciones efectuadas en torna al juicio de necesidad estricta.

Los magistrados **Alejandro Linares Cantillo, Diana Fajardo Rivera y Antonio José Lizarazo Ocampo**, al considerar que los requisitos de constitucionalidad de los actos legislativos, de las leyes y de los decretos ley expedidos en desarrollo del procedimiento especial previsto en el Acto Legislativo 01 de 2016, fueron determinados por la sentencia C-699 de 2016, que juzgó la constitucionalidad de dicho acto legislativo.

En consecuencia, la estricta necesidad del ejercicio de las facultades presidenciales al proferir los decretos con fuerza de ley, debe juzgarse y justificarse por la urgencia especial en la implementación (urgencia de adoptar inmediatamente las medidas), lo cual respeta lo dispuesto en la sentencia C-699 de 2016 al establecer que las atribuciones conferidas se encuentran establecidas “para facilitar o asegurar el desarrollo normativo del acuerdo final”. Por lo cual, indican los Magistrados que si bien consideran que al tratarse de decretos con fuerza de ley proferidos en virtud del Acto Legislativo 01 de 2016, el estándar debe ser más exigente dado su impacto en el principio democrático, no se puede imponer un requisito de estricta necesidad de imposible cumplimiento al Gobierno Nacional. Lo anterior, implica que no se puede limitar la actividad probatoria del juez constitucional, ni la Corte proceder a realizar un análisis sobre la conveniencia –el cual no es propio de esta Corte, pues según los estrictos y precisos términos del artículo 241, le corresponde adelantar un control estrictamente jurídico- de las medidas que se adopten en ejercicio de las facultades excepcionales conferidas al Presidente. Tal entendimiento conduciría a vaciar por completo de contenido la habilitación constitucional al Presidente de la República para expedir decretos con fuerza de ley (art. 2 del AL 01 de 2016).

La Magistrada **Cristina Pardo Schlesinger** aclaró su voto, por considerar que el requisito de “estricta necesidad”, carece de fundamento constitucional, en particular porque desnaturaliza las competencias del Presidente en el marco del Acto Legislativo 1 de 2016 y porque desconoce la urgencia que llevan implícitamente las medidas destinadas a la implementación del Acuerdo Final. Considera que la celeridad de la implementación es una condición indispensable para el éxito del proceso, tal como ha sido demostrado en el contexto internacional y, finalmente, sostiene que las medidas destinadas a implementar el Acuerdo de paz hacen parte de un todo inescindible y pese a la variedad de sus materias, deben ser comprendidas como distintas facetas de un proceso integral.

El Magistrado **Alberto Rojas Ríos** aclaró su voto al considerar que adelantar un juicio de necesidad, orientado a demostrar si la premura en la adopción del decreto con fuerza de ley justificaba no acudir al trámite legislativo ordinario, o incluso, a la expedición de un texto legal vía procedimiento legislativo para la paz, termina por desconocer la finalidad de la norma constitucional habilitante, cual es, lograr una adecuada implementación del Acuerdo Final, suscrito y refrendado.

En ese sentido, sostuvo que no se trata de comparar la agilidad propia de la expedición de un decreto, con la tardanza del procedimiento legislativo ordinario; menos aún, con la celeridad propia de las leyes aprobadas mediante el procedimiento legislativo especial para la paz.

El juicio de necesidad estricta, antes que un examen sobre la urgencia de la adopción del decreto con fuerza de ley, apunta a establecer si la medida conduce a implementar algunos contenidos del Acuerdo Final, juicio de valor que corresponde al Presidente de la República.