

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA
(Reparto)
E. S. D.

19 MAR 2013
D-100069
CK

REFERENCIA: Artículo 109 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 118-1 al Estatuto Tributario

ACCIÓN: Acción Pública de Inconstitucionalidad

JORGE DANIEL CARREÑO JIMENEZ, mayor de edad con domicilio en esta ciudad, ciudadano colombiano, identificado con cédula de ciudadanía No. 79.145.296 de Usaquén, en uso de mis derechos consagrados en el numeral 6º del artículo 40 de la Constitución Política, respetuosamente me dirijo a esta Alta Corte con el fin de interponer una **ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD** para solicitar que se declare la inexecutable del artículo 109 de la Ley 1607 de 2012 y el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, por los hechos y razones que paso a exponer como sigue:

PRIMERO: NORMA ACUSADA:

Se trata del artículo 118-1 del Estatuto Tributario, así como del artículo 109 de la Ley 1607 de 2012, mediante el cual aquel fue adicionado.

El texto de la norma acusada es el siguiente:

"ARTÍCULO 109. Adiciónese el artículo 118-1 al Estatuto Tributario:

Artículo 118-1. Subcapitalización. Sin perjuicio de los demás requisitos y condiciones consagrados en este Estatuto para la procedencia de la deducción de los gastos por concepto de intereses, los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

En virtud de lo dispuesto en el inciso anterior, no será deducible la proporción de los gastos por concepto de intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo.

PARÁGRAFO 1o. Las deudas que se tendrán en cuenta para efectos del cálculo de la proporción a la que se refiere este artículo son las deudas que generen intereses.

PARÁGRAFO 2o. Los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que se constituyan como sociedades, entidades o vehículos de propósito especial para la construcción de proyectos de vivienda a los que se refiere la Ley 1537 de 2012 sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por cuatro (4) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

PARÁGRAFO 3o. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.

PARÁGRAFO 4o. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los casos de financiación de proyectos de infraestructura de servicios públicos, siempre que dichos proyectos se encuentren a cargo de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial."

SEGUNDO: NORMAS CONSTITUCIONALES INVOCADAS:

2.1.- EN CUANTO LEGITIMAN LA ACCION:

Los Artículos 2 y 4 de la Constitución Política en cuanto definen el marco de preeminencia de las disposiciones constitucionales sobre las legales y garantizan, dentro de los fines del Estado, la defensa de los derechos de los particulares.

2.2.- EN CUANTO HAN SIDO VIOLADAS:

Las normas acusadas –el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, junto con el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012 mediante el cual aquel fue adicionado– vulneran los artículos 13, 29, 83, 95.9, 333 y 363 de la Constitución Política.

TERCERO: CONCEPTO DE VIOLACIÓN:

3.1.- DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA JURÍDICO:

La acción pública de inconstitucionalidad que aquí se intenta se dirige contra el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, y su adición mediante el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012.

Las normas a las que me refiero establecen un tratamiento desigual, inequitativo y sancionatorio que las hace inconstitucionales para quienes, en desarrollo del principio constitucional de la libre empresa y de sus propios derechos constitucionales, optan por desarrollar sus actividades empresariales, industriales o comerciales con recursos provenientes de fuente crédito, al desconocerle el carácter de deducción a un pago cierto, real y efectivo en el que incurren para generar sus rentas, como es el de los intereses, sin que el endeudamiento esté prohibido ni limitado en la República de Colombia, ni la capitalización sea obligatoria.

La fundamentación para justificar el efecto proviene de una simple suposición, que se convierte inconstitucionalmente en presunción y además de pleno derecho, y es aquella según la cual todo contribuyente, cuando opta por el crédito para desarrollar una actividad generadora de renta, lo está haciendo para evadir impuestos.

Esta presunción, de la que se deriva la sanción que consiste en la pérdida de la deducibilidad de los intereses efectivamente pagados, contradice y choca con la estructura tributaria nacional en cuanto que, en principio y para la generalidad de los casos, los intereses que deduce un contribuyente corresponden a ingresos que declara y sobre los que paga impuestos otro contribuyente, el que los recibe y solo excepcionalmente genera una situación en la que el impuesto se erosiona o desaparece.

La norma, en su justificación y fundamento, pretende forzar una capitalización empresarial que no es obligatoria y castiga a quienes acuden a figuras legalmente establecidas y absolutamente necesarias y usuales en el tráfico económico como las del crédito, sin que haya una norma que les prohíba realizarlas, con base en una presunción inexistente de mala fe, para los contribuyentes.

Las normas acusadas trasgreden, entonces, palmariamente los siguientes preceptos constitucionales: El derecho a la igualdad establecido en el artículo 13; El derecho al debido proceso y el derecho a la defensa y contradicción establecido en el artículo 29; La presunción de buena fe consagrada en el artículo 83; El deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado **dentro de los conceptos de justicia y equidad** al que se refiere el artículo 95.9; La libertad de empresa, estatuida en el artículo 333; y el principio tributario de **equidad**, establecido en el artículo 363, todos estos artículos de la Constitución Política, los cuales transcribo resaltando:

"ARTÍCULO 13.- Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan."

"ARTÍCULO 29.- El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso."

"ARTÍCULO 83.- *Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas."*

"ARTÍCULO 95.- *La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.*

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano: (...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad."

"ARTÍCULO 333. *La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley. La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.*

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación."

"ARTÍCULO 363.- El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad."

Se explicará entonces cómo las normas acusadas violan los principios constitucionales mencionados al imponer una presunción de mala fe, que por lo demás es de derecho y no admite prueba en contrario, en las actuaciones de los particulares, considerando como evasores a ciertos contribuyentes de pleno derecho; al vulnerar el derecho de igualdad, dando un tratamiento igual a los desiguales; y obviar a los principios de equidad tributaria y los conceptos de justicia y equidad en la contribución al gasto público, junto con la libertad de empresa.

3.2.- DE LAS VIOLACIONES EN CONCRETO:

3.2.1.- DE LA VIOLACIÓN AL DERECHO A LA IGUALDAD:

No obstante el artículo 13 de la Constitución Política ha consagrado que todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, y que deben recibir la misma protección y trato de las autoridades, la jurisprudencia ha sido unánime en cuanto a la relatividad de este derecho, en el sentido de que no puede existir una igualdad absoluta, y por tanto los iguales deben ser tratados como iguales, y los desiguales como desiguales.

*"Aunque el artículo 13 constitucional prohíbe la discriminación, **sin embargo autoriza y justifica el trato diferenciado, cuando éste, y los supuestos de hecho que dan lugar a él, están provistos de una justificación objetiva y razonable, la cual debe ser apreciada según la finalidad y los efectos del tratamiento diferenciado.**" (Resaltado fuera de texto) (H. Corte Constitucional. Sentencia C-665 del 12 de noviembre de 1998. M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara)*

Siguiendo la línea de análisis expuesta en esta demanda, las normas acusadas están dando un tratamiento igual –la prohibición de la deducción de intereses en los términos de los artículos acusados– a dos categorías de contribuyentes que son definitiva y realmente distintos y que por tanto deberían tener un tratamiento también distinto, a saber: El primero, aquel cuyo pasivo no obedece a una subcapitalización, sino que por el contrario, es una necesidad económica real del negocio; y el segundo, aquel que efectivamente está subcapitalizando mediante préstamos con el fin de disminuir la base gravable del impuesto sobre la renta.

Como se observa, son dos tipos de contribuyente radicalmente distintos, cuyos pasivos sirven dos propósitos diferentes: el uno es financiar un negocio productivo, para generar rentas, trabajo y desarrollo contribuyendo al mejoramiento integral de la economía nacional; mientras que el otro busca erosionar la base gravable de su impuesto sobre la renta y con ello evadir el pago de sus impuestos.

De donde, la idéntica sanción, para dos tipos distintos de contribuyente, deviene en una vulneración al derecho a la igualdad que se pregona en el artículo 13 de la Constitución Política, en los reconocidos términos de la reiterada jurisprudencia de la H. Corte Constitucional.

Y es que imponer a la primera categoría de contribuyentes, que son los que por lo demás actúan de buena fe y sin tener los fines presumidos por el legislador, una carga tributaria como lo es la prohibición de deducibilidad de unos gastos ciertos y legítimos en los que incurre y que afectan su renta, porque hay otros contribuyentes, distintos, que actuando de mala fe pretenden evitar el pago de los impuestos a su cargo, resulta no solo un total despropósito sino que además evidencia una grave violación al principio de la igualdad, al dar a dos tipos de contribuyentes real y esencialmente distintos, el mismo e igual tratamiento sancionatorio.

Por ello, al dar la norma un mismo tratamiento –que por lo demás resulta sancionatorio, injusto e inequitativo– a un contribuyente que no es evasor que a aquel que sí lo es, ambos en situaciones y condiciones reales definitivamente distintas, resulta a todas luces contrario al derecho constitucional fundamental a la igualdad; más aún cuando el primero actúa de buena fe, bajo una situación real de necesidad conveniencia económica lícita, mientras que el segundo actúa de mala fe buscando defraudar al fisco.

La mayor evidencia de la violación al principio de la igualdad con las normas que se atacan, se encuentra en la propia motivación de la disposición en la medida que en esa motivación se reconoce y expresa que hay dos tipos de situaciones distintas, siendo una de ellas la que genera el efecto evasor que podría evitar la norma que, sin embargo, termina quedando aplicada para todos, sin distingo, pero siendo distintos.

Transcribo resaltando:

*"Así las cosas, el actual tratamiento tributario de los intereses ha contribuido a la no capitalización de las personas jurídicas y entidades, lo que además de afectar la prenda general de los acreedores de dichas personas jurídicas y entidades, ha erosionado la base de tributación del impuesto sobre la renta, **sobretudo cuando los acreedores son sociedades o entidades extranjeras, o personas residentes en el exterior, según el caso.**"*

3.2.2.- VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO, AL DERECHO DE DEFENSA Y DE CONTRADICCIÓN:

Las normas cuya inconstitucionalidad se demanda no estaban incluidas en el proyecto presentado por el Gobierno Nacional al legislador sino que fueron insertadas en la ponencia para el primer debate del Proyecto de Ley No. 166 de 2012 de la H. Cámara de Representantes; y No. 134 de 2012 del H. Senado de la República.

La razón expresada de la inclusión de esta norma fue la de evitar que los contribuyentes subcapitalizaran las sociedades, erosionando por ese medio la base gravable del impuesto sobre la renta al prestar recursos a las sociedades en lugar de capitalizarlas, por la naturaleza deducible de los intereses que pudiera pagar la sociedad sobre sus pasivos y por ello se incluyó en el capítulo de normas anti-evasión, según se desprende de la primera ponencia del proyecto.

La estructura de la norma, entonces, supone –sin ser ello cierto– que cuando un contribuyente toma un crédito, en lugar de capitalizar su valor, está evadiendo impuestos y asume que los socios de las sociedades en Colombia tienen la obligación de capitalizarlas, teniendo prohibido prestarles recursos; pero, además, que todos los contribuyentes, aún aquellos que no son sociedades, deben preferir la capitalización a los créditos, de una parte y de otra, puramente arbitraria, que el límite legal para tomar créditos, para todo contribuyente, independientemente de su naturaleza, estructura o composición, y de que sea persona natural o jurídica o en esta última categoría de que sea una sociedad o una entidad sin ánimo de lucro, es de tres veces el valor de su patrimonio líquido en el año anterior a aquel en el cual tomó el crédito o pagó los intereses del mismo.

Ahora bien, en cuanto la capitalización forzosa, no existe en la estructura económica del país ni hay límites de endeudamiento para los contribuyentes corrientes (los que no realizan actividades controladas por el Estado) y por esto, no es posible, sin violar el debido proceso, imponer una sanción a quienes actúan conforme a derecho y menos por vía de presunción que impide a los afectados ejercer su derecho a la defensa y a la contradicción de las pruebas.

Y es que el legislador, con las normas que se atacan, estableció una presunción de derecho, de aquellas que no admiten prueba en contrario, según la cual todo contribuyente que tome créditos por valor superior a tres veces su patrimonio líquido en el año anterior está incurriendo en un comportamiento doloso, de evasión fiscal por subcapitalización y por tanto pierde el derecho de deducir los intereses que llegara a pagar por los créditos en exceso de ese monto, sin derecho a demostrar o justificar el endeudamiento ni a probar la razonabilidad de su comportamiento empresarial o comercial.

Esta, en últimas, es una norma anti-evasión -según fue calificada en el proyecto de ley presentado- y por tanto su efecto es considerar a todo contribuyente que esté en esa situación de hecho, tomando créditos por más de tres veces el valor de su patrimonio líquido, un evasor al cual hay que aplicarle una carga sancionatoria, dejando de lado el hecho que, según las necesidades y el tráfico empresarial real, existen contribuyentes que realmente requieren de financiación para desarrollar su actividad, que no son evasores ni pretenden serlo y que finalmente no pueden ni podrán probar la razonabilidad de su endeudamiento por quedar enfrentados a una presunción de derecho, violando su derecho a la defensa y el de contradicción.

En efecto, el legislador presumió de derecho, que todo contribuyente con deudas superiores a tres veces su patrimonio líquido está evadiendo impuestos y defraudando al fisco, y esta presunción no hace otra cosa que imponer una carga desproporcionada e inequitativa a aquel contribuyente que está actuando conforme a derecho, que no está evadiendo impuestos y que ha quedado sin posibilidad de demostrar la corrección de su comportamiento.

Por ello, cuando la norma no permite al contribuyente demostrar que no está evadiendo impuestos y que su pasivo es necesario para desarrollar su empresa, viola el artículo 29 de la Constitución Política al no permitirle ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Pero, además, la norma acusada determina una sanción sin procedimiento previo o juicio reglamentado y sin que exista una norma o disposición de carácter legal o constitucional que la establezca, la permita o la justifique en la medida que, aún después de la vigencia de la norma, no existe ninguna disposición de ningún orden que obligue a la capitalización de las empresas o limite la capacidad de endeudamiento de los contribuyentes, con lo que la sanción termina siendo aplicada a quienes, por estar ejerciendo sus derechos, están justificados en su comportamiento y por tanto no pueden, desde el punto de vista constitucional, ser sancionados.

3.2.3.- DE LA VIOLACIÓN A LA PRESUNCIÓN DE BUENA FE:

El principio de presunción de buena fe, que ha sido consagrado en el artículo 83 de la Constitución Política tiene como efecto directo para el Estado la obligación de probar la mala fe para sancionar.

Este principio constitucional ha resultado palmariamente vulnerado con la inclusión de la norma que aquí se demanda, en la Ley 1607 de 2012, como se explica a continuación.

En efecto, el proyecto de ley presentado por el Doctor Mauricio Cárdenas Santamaría, Ministro de Hacienda y Crédito Público, la norma acusada no se encontraba incluida. Sin embargo, en la ponencia para el primer debate del Proyecto de Ley No. 156 de 2012 de la H. Cámara de Representantes; y No. 134 de 2012 del H. Senado de la República, fue adicionada, según se desprende del texto del mismo, que a continuación transcribo resaltando:

"Se incluye un nuevo artículo mediante el cual se adiciona el Estatuto Tributario, que pasa a ser el 93 de la ponencia, con el fin de consagrar una norma de subcapitalización en virtud del cual la porción de los intereses generados con ocasión de deudas cuyo monto total exceda la suma resultante de multiplicar por 3 el patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a aquél en el que se generen dichos intereses.

En la actualidad muchas personas jurídicas y entidades prefieren financiar sus operaciones mediante créditos (en muchas ocasiones otorgados por sus socios, accionistas o partes vinculadas), y no mediante capital, debido al carácter deducible que tienen los intereses generados con ocasión de dichos créditos. Así las cosas, el actual tratamiento tributario de los intereses ha contribuido a la no capitalización de las personas jurídicas y entidades; lo que además de afectar la prenda general de los acreedores de dichas personas jurídicas y entidades, ha erosionado la base de tributación del impuesto sobre la renta, sobretudo cuando los acreedores son sociedades o entidades extranjeras, o personas residentes en el exterior, según el caso."

Como quiera que, y según se ha expresado, no existe norma legal alguna que impida a los contribuyentes tomar créditos por mayor valor que el de tres veces su patrimonio líquido y la propia justificación de la norma advierte que la erosión fiscal se produce principalmente cuando los acreedores son o residen en el exterior, la no deducibilidad de los intereses se convierte en una sanción, que rompe la presunción de buena fe al convertir en evasores, por subcapitalización, a todos aquellos empresarios que tomen créditos por más de 3 veces su patrimonio líquido.

La adición de este artículo, según se desprende de lo anterior, se debe básicamente a que el legislador presumió de derecho -toda vez que no admite prueba en contrario- que el contribuyente -ya bien sea una persona jurídica o una natural, lo que resulta absurdo- está actuando de mala fe al endeudarse, con el fin de subcapitalizar, disminuyendo así la base gravable del impuesto sobre la renta con la deducción de los intereses o afectando la prenda general de los acreedores, con el fin último de evadir impuestos, aún más teniendo en cuenta que la norma fue incluida dentro de un capítulo denominado "NORMAS ANTI EVASIÓN".

Puesto de otra manera, para el legislador, toda persona, natural o jurídica, cuyo pasivo supere la suma resultante de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente a 31 de diciembre del año anterior, está subcapitalizando para evadir impuestos, y por lo tanto, habría que aplicarle la norma anti-evasión mencionada, sin considerar que el fin del contribuyente al endeudarse pueda ser uno distinto al de la evasión.

En efecto, con la aplicación de la norma se impone una carga tributaria injusta, desproporcionada e inequitativa a los contribuyentes que requieren de financiamiento para desarrollar su objeto social -que en muchos de los casos, dichos financiamientos, que por lo demás resultan a todas luces lícitos, provienen en su totalidad de entidades financieras, y que no de sus socios o accionistas o vinculados- y no lo hacen por razón de la deducibilidad de los intereses generados con ocasión a los mismos, ni mucho menos con el fin de afectar la prenda general de los acreedores ni de erosionar la base de tributación del impuesto sobre la renta sino que, por el contrario, la realidad económica, ya bien sea del negocio, particularmente, o del país, en general, obligan a que las personas, que no pocas veces tienen una imposibilidad financiera para capitalizar sus empresas, tengan que buscar financiamiento institucional o no para poder llevar a cabo y desarrollar sus negocios.

Resulta entonces que, a manera de ejemplo, si un contribuyente **cuyo pasivo a favor de entidades financieras como lo son los bancos**, supera el resultado de multiplicar por tres (3) su patrimonio líquido a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior, considerando que desde luego dicho pasivo genera intereses a favor de la entidad financiera y estos intereses son efectivamente pagados por aquel, esto es, que el gasto contable realmente existe y es pagado, entonces el legislador asume y presume de derecho que el contribuyente está subcapitalizando con el fin de disminuir la base gravable del impuesto sobre la renta, y no de desarrollar su negocio. En consecuencia, con la aplicación de la norma se incrementa la utilidad fiscal del contribuyente (sin que exista contable o realmente) aumentando, sin fundamento contable o económico alguno, la base gravable del impuesto sobre la renta, y, consecuentemente, creando un impuesto adicional sobre toda suma que supere el resultado de multiplicar por tres su patrimonio líquido a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior.

Más grave aún resulta que el contribuyente ni siquiera tenga la oportunidad de probar en contrario que dichos pasivos no tienen objeto de subcapitalizar de ninguna manera la sociedad.

Así pues, el hecho de presumir de derecho al contribuyente como un evasor, y cercenarle su posibilidad de probar en contrario que los gastos por concepto de intereses que superen el monto determinado en la norma no fueron producto de una subcapitalización, impide injusta e inequitativamente la deducción de un gasto cierto, aumentando por una parte, y sin atender la realidad económica del negocio, la base gravable del impuesto sobre la renta al crear una utilidad fiscal contablemente inexistente; y por otra parte, crear un impuesto que grave toda suma que supere el resultado de multiplicar por tres el patrimonio líquido del contribuyente en los términos establecidas en la norma, sin tener en consideración el origen o el objetivo del pasivo.

En suma, la norma acusada resulta inconstitucional, toda vez que su adición se fincó en una presunción de derecho hecha por el legislador, consistente en que todo contribuyente cuyo pasivo supere la suma que resulte de multiplicar por tres (3) su patrimonio líquido a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, es un evasor que actuó de mala fe con el fin de subcapitalizar, erosionando la base gravable del impuesto a la renta y disminuyendo la prenda general de acreedores, y por esto, a manera de sanción, no podría descontar

los intereses correspondientes a esos pasivos, sin importar el origen o propósito del gasto.

Presumir entonces que el contribuyente busca evadir impuestos mediante el endeudamiento, subcapitalizando, y no permitir probar en contrario el objeto del pasivo, es presumir de derecho la mala fe del contribuyente, y en consecuencia, contrariar la Carta Política al ignorar y trasgredir la presunción de buena fe que rige nuestro ordenamiento jurídico.

3.2.4.- DE LA VIOLACIÓN A LOS CONCEPTOS DE JUSTICIA Y EQUIDAD EN EL DEBER DE CONTRIBUIR:

Las normas acusadas, al dar un trato igual a dos contribuyentes que se encuentran en situaciones distintas resulta inequitativo y violatorio al derecho a la igualdad, en términos generales de derecho por una parte, y en términos tributarios por la otra, sino que además vulnera los principios de justicia y equidad del deber de contribuir, como se explica a continuación.

Las leyes deben reconocer las realidades fácticas, socio-económicas y jurídicas del país en el cual son promulgadas, y deben resultar armónicas en tal sentido. Las normas aquí acusadas no lo han hecho, y han ignorado esos factores.

El legislador no puede asumir –sin al menos permitir al contribuyente probar en contrario y ejercer su derecho al debido proceso, a la contradicción y a la defensa– que todo pasivo que supere tres veces el patrimonio líquido a 31 de diciembre del año anterior tenga el propósito de subcapitalizar y con ello evadir impuestos.

No pocas veces en Colombia una persona de bajos recursos que constituya legítimamente una microempresa con Un Millón de Pesos (\$1.000.000) en septiembre del año 2012, y que en enero de 2013 logre obtener un préstamo con un banco por Diez Millones de Pesos (\$10.000.000) con el fin de adquirir el capital de trabajo para desarrollar su empresa. Esta persona, que no tiene los recursos para comprar la maquinaria que le permita desarrollar su empresa, ni tiene el dinero para capitalizar su sociedad, ni busca erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta ni afectar la prenda general de sus acreedores, requiere del financiamiento externo para poder trabajar. Sin embargo, tendrá la prohibición de deducir los intereses que por ese préstamo pague, porque supera un límite arbitrariamente impuesto por la ley, en virtud de la presunción de la mala fe del contribuyente.

Tampoco es difícil imaginar una gran empresa que por la magnitud económica de sus negocios requiera constantemente de incurrir en financiamiento externo, y cuyo pasivo a favor de entidades financieras supere el límite impuesto por el legislador. Este contribuyente también estará cobijado por la sanción consistente en la prohibición de la deducibilidad de los intereses que por su pasivo pague, no obstante no busque erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta, ni disminuir la prenda general de sus acreedores.

Un ejemplo ilustrativo del efecto práctico de la norma es el siguiente:

- 1.- El contribuyente tiene COP 10.000.000 de capital (K).
- 2.- Toma créditos (P) por COP 1.000.000.000 (P)
- 3.- Adquiere activos (A) por COP 1.000.000.000.
- 4.- En consecuencia, tiene un patrimonio bruto (P'B) de COP 1.010.000.000 (K+A).
- 5.- Así mismo, tiene un patrimonio líquido (P'L) de COP 10.000.000 (P'B-P)
- 6.- El crédito tiene período de gracia de un (1) año durante el cual solo se pagan intereses y no se abona al capital.
- 7.- Los intereses, que son un gasto (G), por el crédito durante el primer año valen, a la tasa ordinaria de los créditos de libre inversión, COP 290.000.000.
- 8.- Los ingresos (Y) del contribuyente por el año, estimados para atender el servicio de la deuda, y efectivamente recibidos durante el ejercicio, son de COP 300.000.000.
- 9.- La utilidad del período para el contribuyente es de COP 10.000.000 (Y-G) supuesta la inexistencia de otros gastos en el ejercicio.
- 10.- La tributación en equidad, para ese contribuyente, debe ser sobre la utilidad generada en su actividad comercial, es decir de COP 10.000.000.
- 11.- De acuerdo con la norma que se ataca, el contribuyente solo puede deducir de la renta los intereses que corresponden a COP 30.000.000 con la misma tasa ordinaria calculada para la totalidad del crédito, o sea la cantidad de COP 3.700.000.
- 12.- La base para la renta del contribuyente se eleva de COP 10.000.000, que es su renta real, a COP 291.300.000, que es una renta que jamás percibió, lo que rompe todo y cualquier principio de equidad tributaria.

En suma, impedir la deducción de unos intereses efectivamente pagados, es el de crear una utilidad fiscal que contable y realmente no existe, pero que sí incrementa sin fundamento la base gravable del impuesto sobre la renta. En otras palabras, el contribuyente tributará sobre una renta que jamás tuvo. Así mismo, crea un impuesto adicional al gravar unos gastos que efectivamente existieron, pero que no pueden ser deducidos porque el legislador presumió la mala fe del contribuyente al asumir que busca defraudar al fisco al superar el límite arbitrariamente impuesto sobre su pasivo.

En estos casos nos encontramos frente a una realidad social, fáctica y económica:

Dos contribuyentes que requieren del financiamiento –el cual puede incluso tener la totalidad de su origen en las entidades financieras– para poder desarrollar su empresa. Ninguno de ellos busca erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta, ninguno busca afectar la prenda general de acreedores, y ninguno busca, de ninguna manera, subcapitalizar. No obstante, ambos están cobijados por una norma que los presume evasores, sin que puedan probar en contrario.

Estas realidades están siendo desconocidas por el legislador al prohibir la deducción de los intereses en los límites establecidos basado en una presunción de derecho sobre la mala fe del contribuyente, todo lo cual resulta enormemente injusto e inequitativo.

Y es que el efecto de impedir la deducción de esos intereses es el de crear una utilidad fiscal, que contable y realmente no existe, pero que sí incrementa sin fundamento la base gravable del impuesto sobre la renta. Adicionalmente, crea un impuesto adicional al gravar unos gastos que efectivamente existieron, pero que no pueden ser deducidos porque el legislador presumió la mala fe del contribuyente al asumir que busca defraudar al fisco al superar el límite a su pasivo arbitrariamente impuesto. Esto anterior ignora, a todas luces, los conceptos de justicia y equidad en el deber de contribuir.

En consecuencia, obligar al contribuyente a tributar sobre una renta inexistente, que jamás percibió, es indudablemente inequitativo e injusto tributariamente, toda vez que se está sancionando a un particular por una presunción de derecho mediante la cual el legislador ha dado un tratamiento de evasor a quien no lo es, sin permitirle probar en contrario.

3.2.5.- VIOLACIÓN A LIBERTAD DE EMPRESA:

En la República de Colombia, con rango constitucional, existe el derecho a la libre empresa que encuentra su desarrollo en la posibilidad para los gobernados de realizar las actividades empresariales en las que tengan interés, y de las que pretenda obtener utilidades, sin otras limitaciones que las que le impongan la Constitución y las leyes, y desde luego el bien común reconocido por ellas.

No existe disposición de carácter general alguna de frente a los empresarios en Colombia que los obligue, cuando asumen la forma societaria para sus negocios, a capitalizar esos entes societarios en mayores o menores niveles, salvo cuando se trata de actividades especiales en las que tiene interés el Estado para la protección del bien común.

Tampoco existe disposición alguna que impida a los socios de sociedades comerciales prestarles dinero en lugar de capitalizarlas, o en el evento de hacerles préstamos, cobrarles intereses a las tasas de mercado.

La norma de la que se trata establece una presunción oculta de ilicitud en las actividades que desarrollan los entes comerciales, en la medida que desconoce la deducción que corresponde a los intereses pagados por créditos, cuando los créditos valen más que tres veces el patrimonio líquido de estos entes, como si

tomar créditos en el mundo moderno, por valores superiores al patrimonio, no fueren actividades lícitas y como si los socios de las sociedades no pudieran, libremente, prestarle a las sociedades de las que sean socios recursos para desarrollar su actividad mercantil, sin capitalizarlas.

Como quiera que no está prohibido en la República de Colombia tomar créditos por más de tres veces el patrimonio de los deudores, ni que los socios prefieran prestar recursos en lugar de capitalizar las sociedades en las que tienen aportes, la norma que sanciona esos comportamientos, sin estar prohibidos, resulta inconstitucional.

Ha de notarse que si la intención del legislador fuere la de fomentar la capitalización de las empresas, el resto de la reforma tributaria no hubiera endurecido los tributos por esos comportamientos, como lo hizo al gravar la capitalización con prima, de manera que la sustancia de la norma es simplemente sancionatoria y por ende inconstitucional.

3.2.6.- DE LA VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA:

El principio de equidad tributaria ha sido contemplado como un principio que se finca en el derecho a la igualdad consagrado en el artículo 13 de la Constitución Política, pero aplicado puntualmente al sistema tributario. Y es por esto que la línea de análisis de la violación al principio de equidad tributario se encuentra estrechamente relacionada con lo ya expuesto en el acápite anterior.

La Constitución Política ha establecido en su artículo 363 que el sistema tributario deberá fundarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. En efecto, la H. Corte Constitucional se ha referido en numerosas ocasiones a estos principios, como lo hizo mediante la Sentencia C-094 de 1993, con ponencia del Doctor José Gregorio Hernández, en los siguientes términos:

"Ahora bien, el principio de equidad tributaria acusa un parentesco íntimo con el derecho a la igualdad que contempla el artículo 13 ibídem, con la diferencia de que mientras éste corresponde al universo general de los habitantes del país, aquél por su parte es propio del ámbito tributario. Empero, frente a tal distinción la ligazón armónica que cobija a la equidad y a la igualdad dentro del campo impositivo se mantiene incólume. En este sentido, siguiendo el planteamiento aristotélico la equidad se asimila a la igualdad que debe presidir tanto las relaciones interpersonales como las hipótesis jurídicas. Sobre el tema de la igualdad esta corporación ha sostenido:

El objeto de la garantía ofrecida a toda persona en el artículo 13 de la Carta no es el de construir un ordenamiento jurídico absoluto que otorgue a todos idéntico trato dentro de una concepción matemática, ignorando factores de diversidad que exigen del poder público la previsión y la práctica de razonables distinciones tendientes a evitar que, por la vía de un igualitarismo ciego y formal, en realidad se establezca, se favorezca o se acreciente la desigualdad. Para ser

objetiva y justa, la regla de la igualdad ante la ley no puede desconocer en su determinación tales factores, ya que ellas reclaman regulación distinta para fenómenos y situaciones divergentes.

La igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales, bien por las condiciones en medio de las cuales actúan, ya por las circunstancias particulares que los afectan, pues unas u otras hacen imperativo que, con base en criterios proporcionados a aquellas, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en derecho no es otra cosa que la justicia concreta" (Resaltado fuera de texto).

En iguales términos se pronunció la Sala Plena de Conjuces de esa Alta Corte, como sigue:

"Los principios esenciales de naturaleza tributaria recogidos en las constituciones modernas aseguran que todos deben contribuir al sostenimiento del Estado. El reconocimiento del principio de equidad impone que los tributos sean generales e iguales cuando las condiciones en las que se obtiene la renta sean similares y se disfrute efectiva o potencialmente de los mismos bienes públicos."

(H. Corte Constitucional. Sentencia C-1060A del 08 de octubre de 2001. Conjuez Ponente. Dra. Lucy Cruz de Quiñones).

En ese sentido, el principio de equidad tributario se ve igual y flagrantemente vulnerado por los artículos demandados, que han inobservado y conculcado los principios mencionados.

Y es que la carga que ha impuesto el legislador con las normas demandadas – la prohibición de la deducción de intereses en los términos de los artículos acusados– ha puesto en igualdad de condiciones tributarias a dos contribuyentes que se encuentran en situaciones e hipótesis muy distintas, como ya explicaba: Uno que efectivamente se encuentra bajo la presunción hecha por el legislador (aquel contribuyente que busca erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta, entre otros); y otro contribuyente que realmente necesita de financiación externa con el fin de adelantar su objeto social.

En consecuencia, por virtud del principio de equidad en materia tributaria, establecer un trato igual a estos dos contribuyentes que se encuentran en hipótesis, fenómenos y circunstancias distintas, y de los cuales la mayoría simplemente está actuando conforme a derecho resulta a todas luces violatorio de las normas constitucionales, y más aún cuando ese trato igual consiste básicamente en una desproporcional carga a título de sanción que les da a los dos, siendo distintos un tratamiento de evasor de impuestos, no obstante uno de ellos no lo sea, pero no puede probarlo.

CUARTO: SOLICITUD:

En consideración a los motivos aquí expuestos, me permito solicitar respetuosamente a esta Honorable Corte, se sirva **DECLARAR LA INEXEQUIBILIDAD por INCONSTITUCIONALIDAD** de los artículos 118-1 del Estatuto Tributario y 109 de la Ley 1607 de 2012 aquí acusados.

QUINTO: COMPETENCIA DE LA H. CORTE CONSTITUCIONAL:

El artículo 109 de la Ley 1609 de 2012 y el artículo 118-1 del Estatuto Tributario son textos normativos expedidos por el Congreso de la República, de manera que la Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción, en los términos del numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política de 1991.

SEXTO: NOTIFICACIONES:

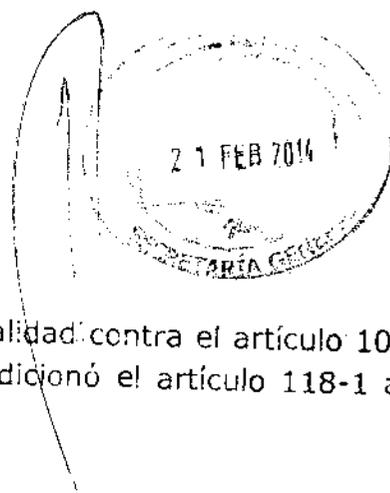
El suscrito recibirá notificaciones en la Avenida Calle 72 No. 6-30 Piso 13 de la Ciudad de Bogotá y en la secretaría de esa Honorable Corporación.

Respetuosamente,

JORGE DANIEL CARREÑO JIMENEZ
CC. 79.145.296 de Usaquén.

Recibido en la Secretaría de la Corte Constitucional
Bogotá, D.C., el 10 de mayo de 2012.
Jorge Daniel Carreño Jiménez
79145296 Usaquén.

Honorable Magistrado
GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
E. S. D.



REFERENCIA: Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 118-1 al Estatuto Tributario

EXPEDIENTE: D-10069

ACTUACIÓN: Escrito de subsanación

JORGE DANIEL CARREÑO JIMÉNEZ, mayor de edad con domicilio en esta ciudad, ciudadano colombiano, identificado con cédula de ciudadanía No. 79.145.296 de Usaquén, en calidad de **DEMANDANTE** en la acción de inconstitucionalidad de la referencia, respetuosamente ante Usted y dentro de la oportunidad legal para hacerlo, me permito presentar **ESCRITO DE SUBSANACIÓN** de la demanda como sigue:

PRIMERO: EN CUANTO A LA DEMANDA EN UN SENTIDO GENERAL:

1.1.- DEL REQUISITO DE CLARIDAD:

1.1.1.- La norma anti evasión que se ataca por inconstitucional y que fue promulgada —según la ponencia para los debates que se dieron tanto en la Cámara como en el Senado— para evitar que los particulares utilizaran el procedimiento de tomar créditos para erosionar la base impositiva en la modalidad de subcapitalización, cuando se trata de socios de sociedades o de acreedores extranjeros objetivamente establece, sin ninguna discriminación, la imposibilidad para los contribuyentes de solicitar como deducción, para depurar la base de su impuesto sobre la renta, el valor de los intereses que hubiere pagado por créditos cuyo monto supere tres veces el valor de su patrimonio líquido en el año anterior a aquel en el cual pudiera pretender esa deducción.

La norma tiene las siguientes particularidades:

- Se refiere por su título, a una modalidad específica y concreta de interrelación entre los contribuyentes: La **SUBCAPITALIZACIÓN**, que es una figura que solo se puede presentar entre las sociedades y sus socios cuando estos, sean nacionales residentes en el territorio nacional o en el extranjero o sociedades extranjeras prefieren financiar sus proyectos mediante préstamos que capitalizarlas.

- Se inscribe en un capítulo especial de la Ley 1607 de 2012, que se refiere a **NORMAS ANTI EVASIÓN**, y que por tanto tiene como destinatarios objetivos a aquellos contribuyentes que con su comportamiento evaden, o buscan evadir, el pago de los impuestos que les corresponden; y
- Desarrolla, de la exposición de motivos la preocupación del legislador por la afectación de la prenda general de los acreedores de las personas jurídicas y entidades que prefieren el endeudamiento a la capitalización y la erosión de la base de tributación del impuesto sobre la renta de esos contribuyentes, sobre todo cuando los acreedores sean sociedades o entidades extranjeras, o personas residentes en el exterior, según el caso.

1.1.2.- El derecho de deducir los costos y gastos incurridos por los contribuyentes para la generación de sus rentas, que son las que han de ser gravadas con el impuesto sobre la renta, aun cuando consagrado en la ley, tiene estirpe constitucional en tanto materializa el principio de equidad que consagran los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política y desarrolla los criterios de razonabilidad y proporcionalidad que ya ha definido la jurisprudencia constitucional como limitantes de las facultades del legislador en tratándose de regulaciones tributarias, en los términos que la propia providencia que inadmite la demanda lo establece y de la jurisprudencia constitucional también conocida que legitima la interpretación sistemática que ha sido utilizada por la H. Corte Constitucional para sus juicios de constitucionalidad de ciertas normas.

1.1.3.- Entonces, la inconstitucionalidad de la disposición que se acusa se evidencia porque aplica normas ANTI EVASIÓN a contribuyentes que actúan conforme a derecho y que no están evadiendo el pago de sus impuestos sino ejerciendo su derecho a la libre empresa, por la vía de restringirles su derecho, que es constitucional, a deducir de sus ingresos el costo que supone el pago de los intereses que les generan los créditos que han tomado para el desarrollo de su actividad empresarial y la obtención de sus rentas y que no son aquellos a los que se hubiera podido dirigir la norma, ni por su título, por que correspondería exclusivamente a los socios de sociedades que no capitalizan, ni por su espíritu por que no están afectando la garantía de los acreedores ni erosionan la base de su tributación.

1.1.4.- No se discuten, y tal vez esta afirmación contribuya a la comprensión de la demanda, las amplias facultades que tiene el legislativo conforme al artículo 388 de la Constitución Política para fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria siguiendo su propia evaluación sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal, sino que la demanda se presenta, precisamente, porque el artículo atacado, desborda esas facultades al contrariar evidentemente con su texto las políticas del propio legislador expresadas en las ponencias para los respectivos debates legislativos, constituyendo una violación de las limitaciones que la propia jurisprudencia constitucional ha reconocido al ejercicio de esas facultades.

Así, la política tributaria expresada por el legislador en el sentido de evitar que los socios de las sociedades les presten dineros en lugar de capitalizarlas, para evitar la desmejora de la garantía de los acreedores y la erosión de la base tributaria, no corresponde y no puede corresponder al texto del artículo que se demanda, que se refiere a todos los contribuyentes, sin excepción y en consecuencia sin justificación ni fundamento para aquellos que no sean socios de sociedades a las que prefieren prestarles dinero que capitalizar.

1.1.5.- Lo que se discute y de lo que se acusa a la norma es de constituir una presunción de derecho, que no admite prueba en contrario, en el sentido de asumir el legislador que todo contribuyente que tome créditos por un monto superior a tres veces el valor de su patrimonio líquido en el año anterior sea un evasor, al que hay que aplicarle normas anti evasión y que el efecto de la aplicación de la presunción sea la pérdida del derecho de deducir de sus ingresos, para llegar a la base sobre la que paga sus impuestos, los intereses que efectivamente haya pagado, por créditos que realmente haya tomado y cuyo producto efectivamente haya usado para la generación de su renta.

1.1.6.- La norma entendida del modo que se presenta es inconstitucional en la medida que:

1.1.6.1.- Genera los mismos efectos, cuando debían ser distintos, para dos tipos distintos de contribuyentes violando el derecho a la igualdad:

- i) Aquellos que utilizan los préstamos para no capitalizar, afectando con ello la garantía general de los acreedores y adicionalmente erosionando su base gravable que son unos, los que pudieran ser sujetos pasivos de la norma; y,
- ii) Los otros, los que no son socios de las sociedades que reciben los créditos, ni son las sociedades que reciben los créditos de terceros que no son sus socios (Como de Entidades Financieras) o son simplemente personas naturales, que no pueden, sin una presunción, ser sujetos pasivos de la norma y que por ser distintos de los primeros requieren de un tratamiento también distinto en desarrollo del principio de la igualdad.

1.1.6.2.- Viola el derecho de defensa y al debido proceso en la medida que no le permite a los contribuyentes demostrar que no se encuentran en las condiciones que pudieran generar los efectos perseguidos por la norma, especialmente la de no ser sujetos pasivos de normas anti evasión, por no tratarse de sociedades que reciben préstamos de sus socios, y por tanto les impone una sanción sin norma previa que la establezca y sin garantía de contradicción.

1.1.6.3.- Viola el Derecho a la presunción de buena fe en la medida que asume, sin lugar a discusión, que todos los contribuyentes que tomen créditos por encima de los límites previstos en la norma son sujetos pasivos de las normas anti evasión.

1.1.6.4.- Viola el derecho a la contribución equitativa y justa en tanto le impone a los empresarios el pago de impuestos sobre unas rentas superiores a las que realmente generan, al desconocer la deducción de los intereses que pagan por sus créditos, aun cuando no los hayan recibido de sus socios ni los hayan tomado con propósitos de evasión fiscal.

1.1.6.5.- Viola el derecho a la libre empresa de los contribuyentes al limitarles su capacidad de operar, crecer o desarrollar sus negocios con crédito, cuando el crédito no está prohibido; y,

1.1.6.6.- Viola el derecho a la tributación equitativa en cuanto los contribuyentes que trabajan con crédito pagan más impuestos sobre sus rentas que los que pagan los demás contribuyentes, sin que, como en el caso anterior, el trabajar con crédito esté prohibido.

Adicionalmente, la equidad tributaria supone el reconocimiento de la realidad económica, las rentas gravables de los contribuyentes que trabajan con crédito, son aquellas que quedan después de pagar los intereses que causan los créditos, especialmente cuando esos créditos provienen del sistema financiero o de terceros, y no de sus socios o accionistas, que es a lo más que hubiera podido referirse la disposición atacada.

1.2.- DEL REQUISITO DE PERTINENCIA:

Las violaciones a las que se refiere la demanda contra la disposición acusada resultan todas de índole constitucional, que no de consideraciones legales, doctrinarias o subjetivas del actor, así:

1.2.1.- La norma acusada viola los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política, al vulnerar el derecho a la igualdad de dos contribuyentes en distintas situaciones de hecho; y, al ignorar los principios de justicia y equidad tributarios en su facultad legislativa en punto de temas tributarios.

1.2.2.- La norma acusada viola el artículo 29 de la Constitución Política que consagra el derecho fundamental al debido proceso, puesto que impide al contribuyente no evasor, probar en contrario esta calificación, y le impone, sin derecho a defenderse, una sanción de prohibición de deducción por tal motivo.

1.2.3.- La norma acusada viola el artículo 83 de la Constitución Política que consagra la presunción buena fe, toda vez que presume de derecho, por no admitir prueba en contrario, que todo contribuyente se endeuda más allá de los límites previstos por la disposición atacada con el fin de evadir impuestos, según se desprende de los motivos expuestos en la ponencias para los respectivos debates legislativos.

1.2.4.- La norma acusada viola el artículo 333 de la Constitución Política que consagra la libertad de empresa, por cuanto limita la posibilidad de endeudarse sin poder deducir de su base gravable los gastos que se generen por concepto de intereses.

1.2.5.- La norma acusada viola el artículo 363 de la Constitución Política en lo relativo a la progresividad tributaria, ya que limita la posibilidad de deducir gastos en función del valor del patrimonio líquido, de tal manera que serán siempre quienes menores capacidad de pago tengan, esto es, las personas de menores recursos, quienes deberán asumir en mayor medida el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, como quiera que no podrán deducir los intereses de las deudas que superen el límite establecido, que en su caso será siempre mayor a aquellas personas que requieren endeudarse en menor medida por su capacidad y músculo financiero.

1.3.- DEL REQUISITO DE ESPECIFICIDAD:

Cada uno de los cargos ha sido precisa y concretamente formulados en el numeral segundo de la presente subsanación, de tal manera que resulta posible establecer y comprobar la contradicción objetiva y verificable entre el contenido de la norma acusada, y cada una de los artículos constitucionales que viola aquella.

1.4.- DEL REQUISITO DE SUFICIENCIA:

Las razones de la demanda y de la presente subsanación, dejan en claro de qué manera el legislador, con el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012, que adicionó el artículo 118-1 al Estatuto Tributario, violó la Constitución Política al imponer a los contribuyentes cumplidos, que desarrollan sus actividades conforme la Constitución Política se los permite, una carga tributaria adicional, en la forma de sanción, que consiste en pagar más impuestos que los demás contribuyentes por el simple hecho de trabajar con créditos.

Y esta inconstitucionalidad se hace evidente cuando se contrasta el texto de la norma con su título, con el capítulo en el que está inserta, con la política del legislador expresada en la motivación para las ponencias para los debates legislativos y con la realidad, ya que siguiendo el ejemplar razonamiento que trae el auto inadmisorio, lo que queda claro es que hubiera sido posible al legislador fijar topes de endeudamiento de las sociedades con sus socios, nacionales o extranjeros restando deducibilidad tributaria a los intereses pagados en exceso de los topes para evitar la SUBCAPITALIZACION, como medidas anti evasión, **pero lo que no resulta posible a la luz de las normas constitucionales examinadas, es haber impuesto las mismas restricciones y sanciones a los contribuyentes que no sub capitalizan, que no evaden y que no toman créditos con sus socios, nacionales o extranjeros, pues en relación con ellos se violaron como ya se explicó, las normas de la Constitución Política a las que nos hemos referido en la demanda y en esta subsanación.**

SEGUNDO: DE LA SUBSANACIÓN EN UN SENTIDO PARTICULAR, RESPECTO DE CADA UNO DE LOS CARGOS:

2.1.- VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 13 (PRINCIPIO DE IGUALDAD); ARTÍCULO 95 NUMERAL 9 Y ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA (PRINCIPIOS DE JUSTICIA Y EQUIDAD):

El artículo 13 de la Constitución consagra el principio de igualdad, por virtud del cual todas las personas recibirán el mismo trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos sin discriminación, en condiciones de igualdad real y efectiva.

"ARTICULO 13. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan."

De conformidad con el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución, los ciudadanos tienen la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, es decir, su obligación de contribución tiene como límite los principios de justicia y equidad y por lo tanto, las normas de carácter impositivo deben ajustarse y respetar tal limitación, consagrada expresamente por la Constitución.

"ARTICULO 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

(...)

9.- Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."

Aun cuando la potestad del legislador en materia tributaria goza de una especial amplitud, no es absoluta ni ilimitada y por lo tanto, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, la potestad legislativa debe desarrollarse conforme a criterios de justicia y equidad.

El artículo 109 de la Ley 1607 de 2012 que adicionó el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, fue expedido en ejercicio de la potestad del legislador en materia tributaria, pero la limitación allí contenida resulta abiertamente contraria a los criterios de justicia y equidad, así como del derecho fundamental a la igualdad, y como tal, desborda el límite y el alcance fijado y permitido por la Constitución.

De conformidad con la jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional, el principio de equidad constituye un desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria y exige que se eliminen los tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación.

"Cabe reiterar, que el principio de equidad, comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación. Según quedo explicado, la equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, en el sentido de que quienes se encuentren en una misma situación fáctica deben tributar de manera equivalente, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica, premisa que a su vez comporta la manifestación del principio de progresividad tributaria." (El resaltado es propio.)

(Sentencia C-913 del 06 de diciembre de 2011. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.)

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

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

(Sentencia C-198 del 14 de marzo de 2012. M.P. Nilson Pinilla Pinilla.)

En el presente caso, la norma acusada establece un límite para las deudas de las cuales pueden deducirse intereses, y esto viola el principio de igualdad y resulta contrario al principio de equidad desde dos enfoques distintos: (i) se equipara a los contribuyentes que realizan prácticas evasivas, con aquellos que no incurren en ellas; y (ii) se excluye de la limitación de la norma a los contribuyentes sometidos a inspección y vigilancia por parte de la Superintendencia Financiera sin ninguna justificación para ese tratamiento distinto.

De conformidad con la jurisprudencia constitucional, las demandas de inconstitucionalidad por violación al principio de igualdad deben, por lo menos, indicar: (i) los grupos involucrados; (ii) el trato introducido por las normas demandadas que genera la vulneración; y (iii) la justificación para dar un tratamiento distinto. (Sentencias C -101 de 2011, C-913 de 2004, C -1115 de 2.004, entre otras).

En consecuencia, a continuación se presenta el análisis respecto de cada uno de los enfoques desde los que se abordará la violación de la norma demandada al derecho a la igualdad y a los principios de equidad y justicia.

2.1.1.- Se equipara a los contribuyentes que actúan correctamente y en derecho, con aquellos contribuyentes que utilizan la subcapitalización para evadir el pago de impuestos.

A. GRUPOS INVOLUCRADOS:

Nos encontramos frente a la existencia de dos grupos, distintos entre ellos, en apuestas situaciones fácticas.

El primera de ellos, conformada por los contribuyentes que actúan conforme a derecho y que se endeudan válida y realmente para poder realizar sus actividades económicas. Estos contribuyentes son NO EVASORES.

El segunda, conformado por los contribuyentes evasores que pretenden obtener la deducción de intereses sobre deudas y obligaciones no ciertas, ficticias o declaradas con el único fin de obtener la deducción de intereses.

La distinción entre los grupos involucrados es procedente como quiera que ambos se encuentran en situaciones de hecho radicalmente opuestas: los sujetos que constituyen el primero grupo —el de no evasores—, actúan dentro la legalidad y en derecho; mientras que los sujetos que ocupan el segundo grupo —los evasores—, tienen un comportamiento ilegal, fuera de derecho.

Así pues, dos grupos de contribuyentes que comportan situaciones de hecho opuestas —uno en derecho y el otro ilegal— deben tener, necesariamente, tratamientos jurídicos diferenciados con el fin de preservar el derecho fundamental a la igualdad.

B. TRATO INTRODUCIDO POR LAS NORMAS DEMANDADAS QUE GENERA VULNERACIÓN:

A los dos contribuyentes se les está dando el mismo tratamiento, que por lo demás sancionatorio, limitando la posibilidad de deducir los intereses de deudas que superen el límite establecido, o lo que es lo mismo, a los contribuyentes con deudas ciertas y legales, adquiridas válidamente para el desarrollo de su actividad económica como fuente de capital para la realización de su objeto social, se les está dando el tratamiento de aquellos contribuyentes evasores, cuyos pasivos tienen el único fin de erosionar la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios.

No resulta pues constitucional dar tratamientos idénticos a dos grupos que comportan situaciones fácticas diferentes y opuestas, toda vez que la disposición que aquí se estudia supone y presume que el primero —el no evasor— es el mismo segundo —el evasor—, sin posibilidad de probar en contrario.

C. JUSTIFICACIÓN PARA TRATAMIENTO DISTINTO:

La validez y pertinencia de la intención de introducir normas anti-evasión no puede conducir a considerar como evasión conductas válidas realizadas por contribuyentes que se ajustan en sus actuaciones a derecho.

La norma señalada vulnera el principio de igualdad al dar un tratamiento igual a los contribuyentes que se endeudan válidamente para desarrollar sus actividades comerciales, que a los contribuyentes que deducen intereses a partir de deudas infundadas.

El límite de deuda establecido por la norma no debe aplicarse a los contribuyentes que puedan acreditar la validez y existencia de las obligaciones, de manera que puedan deducir los intereses de las deudas como un costo real de su operación y funcionamiento, así tales deudas superen el límite establecido.

La justificación para el tratamiento distinto para quienes adquieran obligaciones válidas, reales y asociadas al desarrollo de sus actividades económicas radica en el hecho de que no puede considerarse como evasión la deducción de intereses correspondientes a deudas válida y realmente adquiridas, los cuales en sí mismos constituyen un costo de la operación económica.

2.1.2.- Se excluye de la aplicación de la norma a los contribuyentes sometidos a inspección y vigilancia por la Superintendencia Financiera. Si no es aplicable para tales contribuyentes no debería ser aplicable para los demás contribuyentes.

A. GRUPOS INVOLUCRADOS:

En este caso se trata de dos grupos plenamente identificados. Los contribuyentes en general, y aquellos contribuyentes que están sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera.

B. TRATO INTRODUCIDO POR LAS NORMAS DEMANDADAS QUE GENERA VULNERACIÓN:

El trato introducido por las normas demandadas genera una vulneración al derecho a la igualdad como quiera que excluye de la aplicación de la norma únicamente a un grupo de contribuyentes a los que da un tratamiento especial y beneficioso, advirtiendo expresamente que la norma no les es aplicable en los términos en que lo consagra el parágrafo tercero de la norma demandada:

"Parágrafo 3º. Lo dispuesto en este artículo no se aplicará a los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia."

De hecho, la norma demandada está favoreciendo a los contribuyentes con mayor capacidad económica al permitirles deducir intereses por deudas sin ningún límite, mientras que los demás contribuyentes únicamente pueden deducir intereses por las deudas que no superen el monto establecido.

C. JUSTIFICACIÓN PARA TRATAMIENTO DISTINTO:

No existe ni se evidencia ningún fundamento que permita dar un tratamiento distinto y además favorable a los contribuyentes sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera.

- i)* Si el fundamento de la distinción radica en la inspección y vigilancia que ejerce la Superintendencia Financiera, no es procedente la distinción, pues a tal situación no puede acceder cualquier contribuyente y por lo tanto, se trataría de un privilegio sin justificación ni fundamento jurídico.

En efecto, si los contribuyentes están excluidos de la aplicación de la norma porque se presume que la inspección y vigilancia por parte de la Superintendencia Financiera excluye la posibilidad de evasión mediante subcapitalización, mal podría presumirse que aquellos que no están en esa condición de inspección y vigilancia estén evadiendo impuestos al pretender deducir intereses sobre deudas que superen el límite establecido.

El hecho de estar inspeccionado y vigilado por la Superintendencia Financiera no es un argumento constitucionalmente válido para limitar a los demás contribuyentes que no lo están, la posibilidad de deducir de su renta los intereses causados sobre deudas que superen el límite establecido.

El costo de los intereses, como costo, es igual para los contribuyentes que están sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera como para aquellos que no lo están, de manera que no hay ninguna justificación para que se dé un tratamiento distinto.

- ii)* Si el fundamento de la distinción radica en las actividades económicas que realizan los contribuyentes inspeccionados y vigilados por la Superintendencia Financiera, no es procedente la distinción, como quiera que por la naturaleza de la actividad que desarrollan y teniendo en cuenta el principio de progresividad, no habría razón para que los demás contribuyentes asuman una mayor carga tributaria al no poder deducir los intereses de deudas que superen el límite establecido.

La obligación de contribuir al funcionamiento del estado debe entenderse dentro de los conceptos de justicia y equidad en los términos en los que la misma Constitución lo ordena y por lo tanto, resulta violatorio a la igualdad y al principio de equidad que los contribuyentes deban asumir una mayor carga tributaria al no poder deducir los intereses de deudas que superen el límite establecido.

2.1.3.- EN CUANTO A LA INADMISIÓN Y LOS REQUISITOS JURISPRUDENCIALES EXIGIDOS:

- a) Claridad:** El concepto de violación, en los términos anotados, radica en la circunstancia de que la norma demandada resulta contraria al principio de igualdad y al principio de justicia y equidad en la medida que da un mismo tratamiento a dos grupos (contribuyentes con deudas reales por un lado, y contribuyentes evasores por el otro) que esencialmente deben considerarse de manera distinta; y al mismo tiempo, da un tratamiento diferenciado a dos grupos sin que medie ninguna justificación (contribuyentes sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera por un lado, y contribuyentes que no lo están, por el otro.)

- b) Pertinencia:** El reproche formulado es de naturaleza constitucional como quiera que se trata de la violación al artículo 13 de la Constitución, principio de igualdad, y al numeral 9 del artículo 95 de la Constitución, principio de justicia y equidad.
- c) Especificidad:** El cargo de violación los principios de igualdad y de justicia y equidad parte del supuesto de la oposición objetiva y verificable, en los términos anotados, entre la norma demandada y las normas constitucionales que se consideran infringidas. La norma demandada da un tratamiento igual a los contribuyentes evasores y a los contribuyentes no evasores, impidiéndole a estos últimos deducir intereses sobre deudas que superen el límite establecido, sin siquiera permitirles probar en contrario tal presunción de evasión, aún si pudieran acreditar que tales deudas son existentes y están asociadas a la actividad económica.

Así mismo, la norma demandada excluye de su aplicación a los contribuyentes sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, sin que exista ningún fundamento para que a los contribuyentes no sometidos a tal inspección y vigilancia pero cuyas deudas sean reales y asociadas a su actividad económica no se les excluya también la aplicación de dicho límite.

2.2.- VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 29 DE LA CONSTITUCIÓN. DEBIDO PROCESO, DERECHO DE DEFENSA Y CONTRADICCIÓN.

El artículo 29 de la Constitución Política consagra el derecho fundamental al debido proceso, dentro del cual encuentran su fundamento tanto el derecho a la defensa como a la contradicción. De la misma manera, se desprende de aquel la presunción de inocencia.

"ARTÍCULO 29.- El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso."

En efecto, la norma que aquí acuso vulnera, de manera directa, el debido proceso, toda vez que está considerando como evasores, de pleno hecho, a todos los contribuyentes cuyos pasivos superen el límite establecido en la disposición. Esto resulta de la interpretación sistemática que se le haga a la disposición, considerando la motivación por la cual el legislador la incluyó dentro de la ley, que se desprende de los debates suscitados con ocasión a esta norma.

Valga decir que la interpretación sistemática, puntualmente con respecto al análisis de los motivos expuestos por el legislador, así como de sus debates legislativos, ha sido aplicada por la H. Corte Constitucional en distintos análisis en punto de constitucionalidad de las normas. (Sentencias C-716 de 2002, C-121 de 2004, C-188 de 2006, C-472 de 2013, entre otras).

En efecto, mediante la Sentencia C-188 de 2006, se pronunció en los siguientes términos:

*"En ese sentido **resultan valiosos elementos como el contenido de la exposición de motivos en cuanto allí se exponen las razones por las cuales se promueve el ejercicio de la función legislativa y se determinan los espacios de las relaciones sociales que se pretenden interferir; el desarrollo y contenido de los debates surtidos en las comisiones y en las plenarias de las cámaras;** las variaciones existentes entre los textos originales y los textos definitivos; la producción de efectos jurídicos de las distintas esferas de una misma materia; su inclusión o exclusión de la cobertura indicada en el título de la ley; etc. La valoración conjunta de todos esos elementos permite inferir si una norma constituye el desarrollo de la materia de la ley de que hace parte."* (Resaltado fuera de texto)

De esta forma, es dable concluir que la intención del legislado no era otra sino sancionar y prevenir la evasión tributaria, por lo cual, los espacios de las relaciones sociales que pretende interferir son, en efecto, la de aquellos contribuyentes cuyos pasivos sirven de vehículo evasor, que no la de los contribuyentes no evasores.

2.2.1.- EN CUANTO A LA INADMISIÓN Y LOS REQUISITOS JURISPRUDENCIALES EXIGIDOS:

- a) Claridad:** El concepto de violación, en los términos anotados, radica en la circunstancia de que la norma demandada resulta contraria al derecho fundamental del debido proceso, al impedir al contribuyente probar en contrario la presunción de que su pasivo presta un servicio evasor. Así pues, todos los contribuyentes que no estén evadiendo impuestos por razón de la deducción de los intereses que paguen por virtud de su pasivo, en los límites establecidos por la norma, tendrán el mismo tratamiento que aquellos contribuyentes evasores, sin que aquellos

puedan probar en contrario, ni sean juzgados dentro de un proceso en el que puedan ejercer su derecho a la defensa, de tal manera que no podrán contradecir la calificación de evasor que la ha impuesto el legislador.

b) Pertinencia: El reproche formulado es de naturaleza constitucional como quiera que se trata de la violación al artículo 29 de la Constitución, en el que se consagra el derecho fundamental al debido proceso.

c) Especificidad: El cargo de violación al derecho fundamental al debido proceso, parte de la imposibilidad que impone el legislador al contribuyente que actúa en derecho, dentro de la legalidad, y que no evade ni busca evadir impuestos, de probar que su actividad y su pasivo no obedecen a fines defraudatorios fiscales, sino que parten de la realidad económica, como negocios jurídicos efectivamente existentes mediante los cuales se busca desarrollar el objeto social y explotar la actividad económica que lo constituye.

2.3.- VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 83 DE LA CONSTITUCIÓN. PRINCIPIO DE LA BUENA FE.

El artículo 83 de la Constitución consagra el principio de la buena fe y expresamente advierte que la buena fe se presume en toda las actuaciones de los particulares ante las autoridades:

"ARTÍCULO 83.- Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas."

La presentación de la declaración de renta es sin dunda una actuación de los particulares que tiene lugar ante las autoridades, y por lo tanto, de conformidad con el artículo 83 antes citado, la presentación de la declaración de renta es un acto que goza de presunción de buena fe.

El artículo 118-1 Subcapitalización, hace parte del capítulo IV de la Ley 1607 de 2.012, denominado *Normas Antievasión* e introduce un límite a la deuda de la que sea posible deducir los intereses:

"...sólo podrán deducir los intereses generados con ocasión de deudas, cuyo monto total promedio durante el correspondiente año gravable no exceda el resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior."

La limitación de la deducción de intereses contenida en la norma es contraria al artículo 83 de la Constitución por cuanto desconoce la presunción de buena fe que cobija las actuaciones de los particulares al limitar el monto de las deudas de las que pueden deducirse intereses, asumiendo que si exceden del resultado de multiplicar por tres (3) el patrimonio líquido del contribuyente tendrían el carácter de evasivas.

La limitación consagrada en la norma, cuya finalidad es evitar la evasión, no puede desconocer el principio de buena fe que rige las actuaciones de los particulares y por lo tanto, no puede presumir que las deudas que superen el límite establecido corresponden a prácticas evasivas.

Al revisar el párrafo tercero de la norma demandada se advierte de qué manera se excluye de la limitación a los contribuyentes que estén sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera, para quienes dicho límite no será aplicable. La no aplicación de la norma a tales contribuyentes, además de afectar el principio de igualdad en los términos ya anotados, evidencia aún más la violación al principio de la buena fe pues solo una categoría especial de contribuyentes, los inspeccionados y vigilados por la Superintendencia Financiera, gozarían de la presunción de buena fe y como tal, podrían deducir intereses de deudas que superen el límite impuesto sin que se considere que con ellas se incurriendo en prácticas evasivas.

2.3.1.- EN CUANTO A LA INADMISIÓN Y LOS REQUISITOS JURISPRUDENCIALES EXIGIDOS:

- a) Claridad:** El concepto de violación, en los términos anotados, radica en la circunstancia de que la norma demandada resulta contraria al principio de buena fe al negar la posibilidad de deducir intereses de las deudas que superen el límite establecido, como si tales deudas correspondieran a conductas evasoras o elusivas. En la medida que el artículo 83 de la Constitución establece el principio de la buena fe de las actuaciones de los particulares ante las entidades estatales, prohibir la deducción de intereses sobre deudas reales asociadas a la actividad económica si el monto de las deudas supere el límite establecido vulnera la presunción de buena fe al presumir, por el contrario, que tales deudas tienen naturaleza de evasión.
- b) Pertinencia:** El reproche formulado es de naturaleza constitucional como quiera que se trata de la violación al artículo 83 de la Constitución, en el que se consagra el principio de la buena fe de los particulares en sus actuaciones ante la administración.
- c) Especificidad:** El cargo de violación de la buena fe como principio constitucional parte de la oposición objetiva que se presenta entre la decisión de limitar, como medida anti evasión, el monto de la deuda respecto de la cual se permite la deducción de intereses de frente al principio de la buena fe que rige las actuaciones de los particulares y que supone que en sus actuaciones ante la administración se presume la buena fe de su actuación, que se desvirtúa al eliminar la deducción de intereses sobre deudas que superen el límite, como si las deudas que superaran dicho límite tuvieran finalidad de evasión.

2.4.- VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 333 DE LA CONSTITUCIÓN. LIBERTAD DE EMPRESA.

El artículo 333 de la Constitución establece la libertad de empresa y puntualmente reconoce que la actividad económica y la iniciativa privada son libres:

"ARTICULO 333. *La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley.*

La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación."

La limitación contenida en el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, adicionado mediante el artículo 109 de la Ley 1607 de 2012 tiene por finalidad evitar la evasión pero para ello parte del supuesto equivocado de censurar conductas, comportamientos y actos jurídicos que son válidos y de uso común en la práctica comercial y que no han sido ni son censurados, prohibidos ni limitados por la Constitución ni por ninguna ley en particular.

En el debate de la primera ponencia de la Ley, se advierte de qué manera se censura que las personas jurídicas y entidades prefieran financiar sus operaciones mediante créditos, que pueden llegar a ser otorgados por sus socios o partes vinculadas, en lugar de hacerlo mediante capital, señalando que el tratamiento dado a los intereses ha contribuido a la no capitalización de las personas jurídicas y entidades.

"En la actualidad muchas personas jurídicas y entidades prefieren financiar sus operaciones mediante créditos (en muchas ocasiones otorgados por sus socios, accionistas o partes vinculadas), y no mediante capital, debido al carácter deducible que tienen los intereses generados con ocasión de dicho créditos. Así las cosas, el actual tratamiento tributario de los intereses ha contribuido a la no capitalización de las personas jurídicas y entidades, lo que además de afectar la prenda general de los acreedores de dichas personas jurídicas y entidades, ha erosionado la base de tributación del impuesto sobre la renta..."

De donde se concluye que la motivación de la norma parte del supuesto de vulnerar la libertad de empresa al censurar, limitar y dificultar la financiación mediante operaciones de crédito para obligar a los contribuyentes a recurrir a la capitalización de las personas jurídicas, cuando lo cierto es que las actividades de financiación mediante créditos no solo son válidas sino que además son operaciones a las que recurren comúnmente los contribuyentes para desarrollar sus actividades económicas.

La financiación mediante créditos es válida y permitida en Colombia, sin que exista limitación alguna al monto en el que cada persona se puede obligar, siendo libertad de los particulares adquirir los créditos y las obligaciones que consideren pertinentes en desarrollo del principio de la libertad de empresa.

Limitar la posibilidad de deducir intereses como mecanismo para que los contribuyentes dejen de recurrir a la financiación mediante créditos resulta contrario al artículo 333 de la Constitución pues constituye una limitación a la libertad de empresa al limitar y restringir la posibilidad de recurrir a la financiación mediante créditos limitando el monto de la deuda cuyos intereses pueden ser susceptibles de deducción.

2.4.1.- EN CUANTO A LA INADMISIÓN Y LOS REQUISITOS JURISPRUDENCIALES EXIGIDOS:

- a) Claridad:** El concepto de violación, en los términos anotados, radica en que en la exposición de motivos se planteó el límite a la deducción de intereses como un mecanismo para que los contribuyentes dejaran de recurrir a la financiación mediante créditos, lo que constituye una violación a la libertad de empresa si se tiene en cuenta que la financiación mediante créditos está permitida en Colombia y de hecho constituye una práctica recurrente y usual en la actividad comercial.
- b) Pertinencia:** El reproche formulado es de naturaleza constitucional como quiera que se trata de la violación al artículo 333 de la Constitución en el que se consagra el principio de la libertad de empresa, y la norma atacada restringe y vulnera la libertad de empresa, lo que se hace evidente al revisar la exposición de motivos.
- c) Especificidad:** El cargo de violación de la libertad de empresa parte de la oposición objetiva que se presenta entre la decisión de limitar el monto de deuda del que pueden deducirse los intereses como mecanismo para restringir que los contribuyentes recurran a la financiación mediante créditos para desarrollar su actividad económica cuando en el ordenamiento jurídico no está prohibida la financiación mediante créditos ni se ha fijado límite o tope alguno para adquirir créditos ni existe ninguna presunción legal que indique que a partir de un determinado monto se presume que el crédito tiene fines evasivos.

2.5.- VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN. PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA.

El principio de progresividad tributaria contenido en el artículo 363 de la Constitución establece que el mayor peso de la obligación de contribuir debe recaer sobre las personas que cuentan con más capacidad económica.

"ARTICULO 363. *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.*

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad."

La limitación contenida en la norma demandada supone que quienes requieran endeudamiento solo puedan deducir de su renta los intereses correspondientes a las deudas cuyo monto no supere el límite establecido.

En efecto, las personas con una mayor capacidad económica pueden financiar directamente su actividad sin recurrir a endeudamiento y por lo tanto, sin que les afecte la norma demandada, mientras que por el contrario, las personas con una menor capacidad económica que no cuentan con recursos propios para desarrollar sus actividades propias, son quienes deben recurrir en mayor grado a endeudamiento y es precisamente a quienes afecta directamente la norma demandada al no permitirles deducir los intereses sobre las deudas que superen el límite establecido.

De conformidad con la jurisprudencia constitucional, el principio de progresividad tributaria, de carácter constitucional, se refiere a la equidad vertical y persigue que el sistema tributario sea justo, exigiendo que se tenga en cuenta la capacidad contributiva de las personas.

Al respecto ha señalado la honorable Corte Constitucional:

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

(Sentencia C-198 de 2013, H. Corte Constitucional)

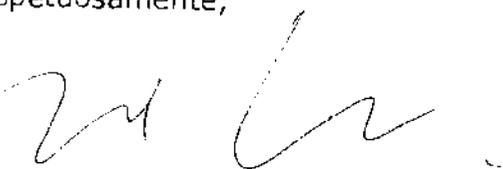
Los contribuyentes que para el desarrollo de su actividad económica se ven obligados a recurrir a endeudamiento para financiarse se ven aún más afectados si se les prohíbe deducir de su renta los intereses pagados sobre las deudas que superen el límite establecido por la norma, que constituyen un costo cierto de su operación.

El artículo demandado viola directamente el principio de progresividad en la medida que le impone una carga adicional a los contribuyentes, que no le aplica a los sometidos a supervisión y vigilancia de la Superintendencia Financiera, obligándolos a asumir el costo de los intereses de las deudas reales que adquieran para su operación por encima del límite establecido, sin posibilidad de deducir ese costo real y cierto de su declaración de renta.

2.5.1.- EN CUANTO A LA INADMISIÓN Y LOS REQUISITOS JURISPRUDENCIALES EXIGIDOS:

- a) Claridad:** El concepto de violación, en los términos anotados, radica en que el principio de progresividad se vulnera al proferir una norma sin tener en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente, y por lo tanto, quienes tienen menor capacidad y deben recurrir a créditos para financiar su actividad económica, deben asumir una mayor carga tributaria al no poder deducir los intereses que corresponden a las deudas que superen el límite establecido.
- b) Pertinencia:** El reproche formulado es de naturaleza constitucional como quiera que se trata de la violación al artículo 363 de la Constitución en el que se consagra el principio de progresividad, al imponer a los contribuyentes con menor capacidad la obligación de asumir una mayor carga tributaria al no poder deducir los intereses que corresponden a las deudas que superen el límite establecido.
- c) Especificidad:** El cargo de violación del principio de progresividad parte de la oposición objetiva que se presenta entre la necesidad de que el sistema tributario materializada en la necesidad de tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas, y la decisión de que contribuyentes con menor capacidad que deben endeudarse para desarrollar su actividad, tengan la obligación de asumir una mayor carga tributaria al no poder deducir los intereses que corresponden a las deudas que superen el límite establecido.

Respetuosamente,



JORGE DANIEL CARREÑO JIMENEZ
CC. 79.145.296 de Usaquén.