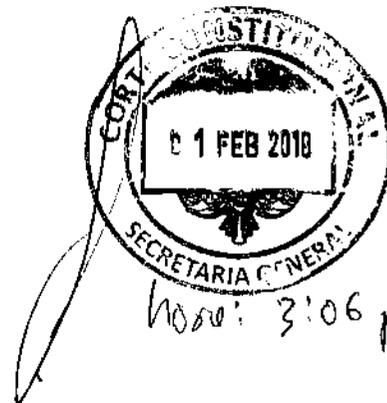


D. 12570  
OK



HONORABLES MAGISTRADOS  
CORTE CONSTITUCIONAL  
Bogotá D.C.

Ref.: ACCIÓN PÚBLICA DE INCONSTITUCIONALIDAD

**LILIANA RODRÍGUEZ BURGOS**, ciudadana colombiana mayor de edad, identificada como la cédula de 52.205.755 de Bogotá, obrando como Representante Legal de **LA CONFEDERACIÓN COLOMBIANA DE ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES - CCONG**, NIT 800.075.029-7, entidad sin ánimo de lucro con domicilio principal en esta ciudad, cuya Personería Jurídica fue reconocida por Resolución Especial N° 63 del 26 de enero de 1989, registrada en la Cámara de Comercio de Bogotá, D.C., el día 28 de Enero de 1997 bajo el número 0001510 del Libro I de las Entidades sin Ánimo de Lucro, con domicilio en la ciudad de Bogotá y **JUAN CARLOS JARAMILLO DIAZ**, ciudadano colombiano mayor de edad, identificado con la cédula de ciudadanía No. 80.407.264 expedida en la ciudad de Bogotá, obrando como asesor tributario de **LA CONFEDERACIÓN**, respetuosamente nos dirigimos a ustedes en uso de los derechos y deberes consagrados en el numeral 6 del artículo 40 y en el numeral 7 del artículo 95 de la Constitución Política de 1991, con el fin de interponer la acción de inconstitucionalidad contra los artículos del Estatuto Tributario, 257 parágrafo, 258 numerales 1,2 y 3, 364-3 tercer inciso del parágrafo 3, 364-4 y 364-5 inciso 1, numeral 9 del parágrafo 2, parágrafo 4 y parágrafo 5, reformados por la ley 1819 de 2016, por cuanto contrarían la Constitución Política en sus artículos 15, 29, 210, 83, 158, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia, como se sustenta a continuación:

1. **NDRMAS CONSTITUCIONALES VULNERADAS**

*“Artículo 15. Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar.*

*De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en los bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas.*

*En la recolección, tratamiento y circulación de datos se respetarán la libertad y demás garantías consagradas en la Constitución.*

*La correspondencia y demás formas de comunicación privada son inviolables. Sólo pueden ser interceptados o registrados mediante orden judicial, en los casos y con las formalidades que establezca la ley.*

*Para efectos tributarios judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”.*

**“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 210.** *Las entidades del orden nacional descentralizadas por servicios sólo pueden ser creadas por ley o por autorización de ésta, con fundamento en los principios que orientan la actividad administrativa. Los particulares pueden cumplir funciones administrativas en las condiciones que señale la ley. La ley establecerá el régimen jurídico de las entidades descentralizadas y la responsabilidad de sus*

presidentes, directores o gerentes”.

**“Artículo 158.** Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella. El Presidente de la respectiva comisión rechazará las iniciativas que no se avengan con este precepto, pero sus decisiones serán apelables ante la misma comisión. La ley que sea objeto de reforma parcial se publicará en un solo texto que incorpore las modificaciones aprobadas”.

**“Artículo 338.** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

**“Artículo 363.** El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

## 2. NORMAS DEMANDADAS

Se demandan los artículos del Estatuto Tributario, 257 párrafo, 258 numerales 1,2 y 3, 364-3 tercer inciso del párrafo 3, 364-4 y 364-5 inciso 1, numeral 9 del párrafo 2, párrafo 4 y párrafo 5, reformados por la ley 1819 de 2016.

**LEY 1819 DE 2016**  
(diciembre 29)

## CONGRESO DE LA REPÚBLICA

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.

“(…)

**“ARTICULO 105. MODIFIQUESE EL ARTICULO 257 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO EL CUAL QUEDARA ASI: ARTICULO 257. DESCUENTO POR DONACIONES A ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO PERTENECIENTES AL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL”.** Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno Nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.

**PARÁGRAFO.** Las donaciones de que trata el artículo 125 del Estatuto Tributario también darán lugar al descuento previsto en este artículo”.

**“ARTICULO 106. MODIFIQUESE EL ARTICULO 258 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO EL CUAL QUEDARÁ ASI: ARTICULO 258. LIMITACIONES A LOS DESCUENTOS TRIBUTARIOS DE QUE TRATAN LOS ARTICULOS 255, 256 Y 257 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO”.**

Los descuentos de que tratan los artículos 255, 256 y 257 del Estatuto Tributario tomados en su conjunto no podrán exceder del 25% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable. El exceso no descontado en el año tendrá el siguiente tratamiento:

**1. El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) períodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente.**

**2. El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 256 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) períodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en investigación, desarrollo e innovación.**

3. El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro del periodo gravable siguiente a aquel en que se efectuó la donación."

**"ARTICULO 160. ADICIONESE EL ARTICULO 364-3 AL ESTATUTO TRIBUTARIO, EL CUAL QUEDARÁ ASI: ARTICULO 364-3. EXCLUSION DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.** Serán excluidas del Régimen Tributario Especial las entidades que:

1. No cumplan con lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2.
2. No cumplan con lo dispuesto en el Título VI del Libro Primero del presente Estatuto.
3. Cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección:

a) Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito;

b) Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta.

**Parágrafo 1°.** Las entidades a las que se refiere este artículo serán excluidas del Régimen Tributario Especial y por ende serán contribuyentes del impuesto sobre la renta a partir del año en el cual incumplan tales condiciones, para cuyo efecto se asimilarán a sociedades comerciales nacionales.

Las entidades pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial pasados tres (3) años desde su exclusión, para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este Estatuto.

La exclusión de las entidades sin ánimo de lucro del Régimen Tributario Especial por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la ley no significará que la entidad pierda su calidad de sin ánimo de lucro, salvo que la DIAN o la entidad competente demuestre que la entidad distribuyó excedentes contrario a lo dispuesto en el artículo 356-1 del presente Estatuto.

**Parágrafo 2°.** Lo previsto en el numeral 3° de este artículo impedirá la calificación en el Régimen Tributario Especial.

**Parágrafo 3°.** La administración tributaria, previa comprobación y mediante acto administrativo debidamente motivado, podrá excluir del Régimen Tributario Especial a las entidades de que trata el artículo 19-4 del presente Estatuto que:

1. No cumplan con las obligaciones establecidas en la legislación cooperativa vigente y aquellas establecidas en el artículo 19-4.
2. Destinen el excedente o beneficio neto, en todo o en parte, en forma diferente a lo establecido en la legislación cooperativa vigente.
3. No presenten o presenten de manera extemporánea su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por tres (3) períodos gravables en un período de diez (10) años, contados a partir de la primera presentación extemporánea u omisión de declaración. Las declaraciones que, debiendo liquidar y pagar impuesto a cargo, sean presentadas sin el pago total del impuesto o de la respectiva cuota, serán tenidas como no presentadas, únicamente para los efectos de este artículo.

De ser excluidas del Régimen Tributario Especial, las entidades de que trata el presente parágrafo podrán solicitar su admisión pasados tres (3) años desde su exclusión, para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este Estatuto.

**Parágrafo 4°.** La administración tributaria deberá proferir mediante acto administrativo debidamente motivado la decisión respectiva sobre la cual procederán los recursos de reposición y apelación. Mientras el acto administrativo correspondiente no se encuentre en firme, la entidad mantendrá su calidad de entidad sin ánimo de lucro sometida al Régimen Tributario Especial.

**“ARTICULO 161. ADICIONESE EL ARTICULO 364-4 AL ESTATUTO TRIBUTARIO, EL CUAL QUEDARÁ ASI: ARTÍCULO 364-4. REGISTRO ANTE LA AGENCIA PRESIDENCIAL DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL DE COLOMBIA.** Las fundaciones, asociaciones, corporaciones y las demás entidades nacionales sin ánimo de lucro, así como todas las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, deberán registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten en Colombia de personas extranjeras de derecho público o privado, Gobiernos extranjeros, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales. APC-Colombia determinará el procedimiento de registro”

**“ARTICULO 162. ADICIONESE EL ARTICULO 364-5 AL ESTATUO TRIBUTARIO, EL CUAL QUEDARÁ ASI: ARTICULO 364-5. REGISTRO WEB Y REMISIÓN DE COMENTARIOS DE LA SOCIEDAD CIVIL.** Todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN. El registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad. El Gobierno nacional reglamentará los plazos y condiciones a los que se refiere este artículo.

*La entidad solicitante deberá, durante el término establecido en el reglamento para la calificación dentro del Régimen Tributario Especial, previa solicitud de la DIAN, remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad.*

*Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro.*

**PARÁGRAFO 1°.** *La solicitud de calificación en el Régimen Tributario Especial incluye la autorización de publicar los datos que contiene el registro.*

**PARÁGRAFO 2°.** *El registro de que trata el presente artículo será público y deberá contener, como mínimo:*

- 1. La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.*
- 2. La descripción de la actividad meritoria.*
- 3. El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda.*
- 4. El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año y los plazos adicionales que estén autorizados por el máximo órgano social, cuando corresponda.*
- 5. Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.*

6. El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.
7. Los nombres e identificación de los fundadores.
8. El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.
9. En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos, se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro.
10. Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.
11. Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.
12. Los estados financieros de la entidad.
13. El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.
14. Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten.

**PARÁGRAFO 3°.** El registro de que trata el presente artículo podrá ser el registro de entidades sin ánimo de lucro que llevan las cámaras de comercio, en los términos y condiciones previstos en el Decreto ley 2150 de 1995, en el artículo 166 del Decreto ley 019 de 2012 y las demás normas que las sustituyan o modifiquen. En caso de ser así, las cámaras de comercio deberán garantizar que dicho registro sea accesible por el público desde un aplicativo web y que los comentarios recibidos sean dirigidos directamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los derechos por la prestación del servicio registral son los previstos en las normas vigentes sobre la materia, particularmente en lo dispuesto en el Decreto ley 2150 de 1995 y artículo 182 de la Ley 1607 de 2012.

**PARÁGRAFO 4°.** En cualquier caso, la información referida en el párrafo anterior deberá ser publicada en la página web de cada entidad.

**PARÁGRAFO 5°.** Sin perjuicio de lo anterior, y para efectos de control, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) durante el año 2017 publicará en su página web, el nombre o razón social, número de identificación tributaria, representante legal e identificación, y actividad económica registrada en el RUT, para los comentarios de la sociedad civil.

**PARÁGRAFO 6°.** El administrador del registro de que trata el presente artículo observará las disposiciones sobre la protección de datos personales, especialmente aquellas contenidas en la Ley 1581 de 2012 y demás normas concordantes.

**PARÁGRAFO 7°.** Sin perjuicio de lo establecido en el Parágrafo 1 del artículo 19 del presente Estatuto, las entidades de que trata el artículo 19-4 estarán obligadas a realizar el registro de que trata el presente artículo”.

### **3. FUNDAMENTOS DE LA VIOLACIÓN**

**3.1. “ARTICULO 105. MODIFIQUESE EL ARTICULO 257 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO EL CUAL QUEDARA ASI: ARTICULO 257. DESCUENTO POR DONACIONES A ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO PERTENECIENTES AL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.”**

Con respecto al artículo 106 de la ley 1819 del 2016 que modificó el artículo 257 del Estatuto Tributario, en el siguiente aparte del texto legal:

**PARÁGRAFO.** Las donaciones de que trata el artículo 125 del Estatuto Tributario también darán lugar al descuento previsto en este artículo”.

En primera instancia y a manera de contexto es importante referirse al contenido del artículo 257 del Estatuto Tributario, según el cual las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del

impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno Nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.

El artículo 125 del Estatuto Tributario a su vez determina que las donaciones realizadas para la construcción, dotación o mantenimiento de la red de bibliotecas públicas y de la Biblioteca Nacional, con los requisitos y condiciones que la norma determina, generan una deducción tributaria en las personas jurídicas obligadas al pago del impuesto sobre la renta y complementarios.

Por su parte desde el artículo 23 de la ley 383 de 1997, norma que incluso fue sometida a control de constitucionalidad (véase sentencia C-806 del 2001), se tiene claro en el ordenamiento jurídico que de conformidad con el inciso final del artículo 338 de la Constitución Política, un mismo hecho no puede generar más de un beneficio tributario para el mismo contribuyente; entendiéndose que únicamente son beneficios tributarios concurrentes las deducciones que no tengan relación directa de causalidad con la renta y los descuentos tributarios.

Teniendo en cuenta el contexto anterior el problema que se presenta con el párrafo de la norma demandada es que en su texto reconoce implícitamente que las donaciones efectuadas en los términos del artículo 125 del Estatuto Tributario también dan lugar al descuento tributario que contempla el artículo 257 del Estatuto Tributario, sin que dicho tratamiento, que en principio no se concilia con el mandato del artículo 23 de la ley 383 de 1997, se haga extensivo a las donaciones efectuadas a las entidades sin ánimo de lucro calificadas en el régimen tributario especial.

Y justamente este problema deviene en un quebranto del principio de equidad en materia tributaria. Acerca de este principio ha sido bastante ilustrativa y abundante la jurisprudencia de la Corte Constitucional. En este caso se citan dos ejemplos concretos:

Sentencia C-183 de 1998.- Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.

Sentencia C-094 de 1993.- La igualdad exige el mismo tratamiento para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de aquellos que presentan características diversas, 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 justificados criterios, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta.

El quebrantamiento del principio se da habida cuenta que nunca ha sido la intención del legislador ni lo que se evidencia del ordnamiento jurídico, promover la equidad en sentido aritmético, de tal forma que no debe tratarse tributariamente de manera diferente a quienes están en circunstancias iguales o entender de manera inconstitucional, que la generalidad de las donaciones a entidades sin ánimo de lucro calificadas en el régimen especial se traten tributariamente solamente como descuento tributario; mientras que las donaciones del artículo 125 del Estatuto Tributario, se traten como deducción y descuento tributario.

**3.2. "ARTICULO 106. MODIFIQUESE EL ARTICULO 258 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO EL CUAL QUEDARÁ ASÍ: ARTÍCULO 258. LIMITACIONES A LOS DESCUENTOS TRIBUTARIOS DE QUE TRATAN LOS ARTICULOS 255, 256 Y 257 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO".**

Con respecto al artículo 106 de la ley 1819 del 2016 que modificó el artículo 258 del Estatuto Tributario, en el siguiente aparte del texto legal:

1. *El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 255 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) períodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en control y mejoramiento del medio ambiente.*
2. *El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 256 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro de los cuatro (4) períodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión en investigación, desarrollo e innovación.*
3. *El exceso originado en el descuento de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, podrá tomarse dentro del período gravable siguiente a aquel en que se efectuó la donación.*

En primera instancia y a manera de contexto es importante referirse al contenido del artículo 257 del Estatuto Tributario, según el cual las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de

que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno Nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.

Teniendo claro el tratamiento precedente de descuento tributario, también es importante anotar como contexto que el artículo 158-1 del ET establece una deducción por donaciones e inversiones en investigación, desarrollo tecnológico e innovación, indicando además que dicho tratamiento no excluye la aplicación del descuento tributario de que trata el artículo 256 del Estatuto Tributario. Como puede apreciarse en este caso en concordancia con el mandato del artículo 158-1 del ET y el artículo 256 del Estatuto Tributario, el legislador para este tipo de donaciones autoriza tributariamente el doble beneficio deducción-descuento.

Como también se autoriza por el párrafo del artículo 257 del Estatuto Tributario el doble beneficio para cuando las donaciones se realicen a la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y a la Biblioteca Nacional.

Es relevante hacer notar que las donaciones que reciben muchas entidades sin ánimo de lucro que pretenden su admisión al régimen especial a través del sistema de la calificación, constituyen una fuente importante de recursos en el marco de la operatividad y cumplimiento del objeto social. Y en tal medida se hace necesario considerar el efecto del artículo 105 de la ley 1819 del 2016 por el cual se modifica el artículo 257 del Estatuto Tributario.

Los apartes del texto legal demandado, quebrantan el principio constitucional de la equidad tributaria. Acerca de este principio volvemos a insistir en que ha sido bastante ilustrativa y abundante la jurisprudencia de la Corte Constitucional. En este caso se citan dos ejemplos concretos atrás referenciados :

Sentencia C-183 de 1998.- Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional.

Sentencia C-094 de 1993.- La igualdad exige el mismo tratamiento para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de aquellos que presentan características diversas, 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 justificados criterios, el Estado procure el equilibrio, cuyo sentido en Derecho no es otra cosa que la justicia concreta.

Sin razón constitucional, llama la atención el que por los apartes del texto demandado del artículo 106 de la ley 1819 del 2016, que modificó el artículo 258 del Estatuto Tributario, los descuentos de que tratan los artículos 255, 256 y 257 del Estatuto Tributario tomados en su conjunto no podrán exceder del 25% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el respectivo año gravable.

El quebrantamiento del principio se da habida cuenta que nunca ha sido la intención del legislador ni lo que se evidencia del ordenamiento jurídico, promover la equidad en sentido aritmético, de tal forma que no debe tratarse tributariamente de manera diferente a quienes están en circunstancias iguales o entender de manera abiertamente violatoria de la norma constitucional que reclama la equidad del sistema tributario, que que el exceso no descontado en el año para el caso de los artículos 255 y 256 puede ser tomado dentro de los (4) periodos gravables siguientes a aquel en que se efectuó la inversión; mientras que en el caso del descuento tributario por donaciones solo podrá dentro del periodo gravable siguiente a aquel en que se efectuó la donación.

Se hace necesario entonces que la Corte como ha ocurrido en el pasado (véase fallo de la sentencia C-183 de 1998), produzca un fallo moduladorio de forma tal que se entienda que el tratamiento tributario de los excesos no descontados no permitan tratos diferenciales.

### **3.3. ARTICULO 364-3 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.-**

Con respecto al artículo 364-3 del Estatuto Tributario, en los siguientes apartes del texto legal:

“...De ser excluidas del Régimen Tributario Especial, las entidades de que trata el presente párrafo podrán solicitar su admisión pasados tres (3) años desde su exclusión, para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este Estatuto...”

De forma evidente se observa que la disposición en su conjunto y obvio la parte del texto legal que se demanda tiene un tinte sancionatorio.

Acerca del poder sancionatorio la Corte en varias oportunidades ha señalado (véase sentencias T-143/93; C-214/94; C-597/96; C-690/96; C-827/01 citadas de manera atinada por el destacado tratadista Alfredo Lewin Figueroa en su Obra Principios Constitucionales de Derecho Tributario-Análisis de la Jurisprudencia de

la Corte Constitucional 1992-2001), que los principios y garantías propios del derecho penal deben ser aplicados con algunas atenuaciones o ciertos matices y en forma restrictiva a las sanciones administrativas e infracciones tributarias.

En la Sentencia T-143/93 se dice:

*“El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva - nulla poena sine culpa -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, **la prohibición del non bis in idem** y de la analogía in malam partem, entre otras”.* (el resaltado y subrayado es nuestro).

Es que la regulación del aparte demandado resulta compleja y atentatoria del mandato constitucional del artículo 29, en la parte que se resalta y subraya de la norma referida y de sentencia precitada, según el cual: *“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.**”*

La complejidad e inconstitucionalidad que se deriva del tercer inciso del párrafo 3 del artículo 364-3 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 160 de la ley 1819 del 2016, deviene justamente cuando la ley define un tiempo de exclusión del régimen especial de tres (3) años, pasado el cual la entidad podría volver a solicitar la calificación para ser nuevamente admitida en el régimen especial, lo que significa en términos reales que la entidad estaría siendo sancionada dos veces por un mismo hecho, situación que quebranta el principio constitucional formulado bajo la premisa de que nadie puede ser juzgado dos veces por un mismo hecho.

Acerca de este principio de derecho, la Corte Constitucional mediante sentencia C-121 del 2012 ha dicho:

*"Por ello se dice que el principio non bis in idem es una manifestación de la seguridad jurídica y una afirmación de la justicia material." En cuanto al alcance de este derecho, en desarrollo de la interpretación constitucional del artículo 29 de la Carta, la Corte ha identificado el principio non bis in idem como un derecho fundamental de aplicación inmediata, que hace parte del debido proceso, que protege a cualquier sujeto activo de una infracción de carácter penal, disciplinario, o administrativo mediante la prohibición de dos o más juicios y sanciones por un mismo hecho. La función que cumple el non bis in idem, ha dicho la Corte, radica en "evitar que el Estado, con todos los recursos y poderes a su disposición, trate varias veces, si fracasó en su primer intento, de castigar a una persona por la conducta por él realizada, lo cual colocaría a dicha persona en la situación intolerable e injusta de vivir en un estado continuo e indefinido de ansiedad e inseguridad".*

Del tenor literal de la norma demandada se advierten dos efectos muy importantes. El primero que se deriva del hecho mismo de la exclusión del régimen tributario especial, hecho que se produce mediante el procedimiento y por las causales que la misma ley determina y sobre el cual si la entidad es vencida en juicio administrativo y/o contencioso según el caso, entra en un estado de tributación diferente y más gravoso por cuanto deja de tener la condición de un contribuyente del régimen especial y pasa a ser un contribuyente del régimen ordinario.

El segundo efecto es que no solamente la entidad se ve avocada por la exclusión a la tributación ordinaria, por la vigencia de que se trate sino que de manera adicional la norma la "condena" a estar en dicho régimen por tres años más, luego de los cuales la entidad tendría el derecho de solicitar su calificación como contribuyente del régimen tributario especial.

Son entonces dos situaciones con efecto sancionatorio por un solo hecho que de producirse debe tener solamente el efecto respecto de la vigencia fiscal de que se trate, sin que dicho efecto se extienda en detrimento de la entidad, a las tres vigencias siguientes.

En otros términos la norma viola ostensiblemente el mandato legal del artículo 29 de la Constitución Política, porque de su contenido el Estado queda con la autorización de excluirla del régimen especial, lo cual es apenas atinado dado el poder de fiscalización para la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias; pero ese hecho no es óbice para que además vuelva a sancionarla al

dejarla en estado de tributación ordinaria por tres años más. Así un mismo hecho, origina una doble sanción.

En este sentido la Corte Constitucional en la sentencia C-121 del 2012 atrás referida, ha dicho:

*“De manera que una norma legal viola este derecho cuando permite que una persona sea objeto de múltiples sanciones, o juicios sucesivos, por los mismos hechos, ante una misma jurisdicción. La seguridad jurídica y la justicia material se verían afectadas, no sólo en razón de una doble sanción, sino por el hecho de someter a una persona a juicios sucesivos por el mismo hecho”.*

*“En suma, el principio del non bis in idem es una garantía que en el orden constitucional colombiano se encuentra incorporada al debido proceso. En su formulación universal significa que las personas cuentan con la seguridad de que las decisiones definitivas que se han proferido en los procesos tramitados en su contra, con miras a establecer su responsabilidad penal o disciplinaria, realizan la justicia en cada caso particular, e impiden que los mismos hechos puedan ser objeto de posteriores debates. Por ello se ha considerado que su fundamento se halla en la seguridad jurídica y la afirmación de la justicia material.”*

### **3.4. ARTICULO 364-4 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.-**

Con respecto al artículo 364-4 del Estatuto Tributario, en su texto legal completo:

*“Las fundaciones, asociaciones, corporaciones y las demás entidades nacionales sin ánimo de lucro, así como todas las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, deberán registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten en Colombia de personas extranjeras de derecho público o privado, Gobiernos extranjeros, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales. APC-Colombia determinará el procedimiento de registro”*

El problema que se presenta con respecto a esta norma, es la ostensible violación del principio constitucional de la Unidad de Materia a que se refiere el artículo 158 de la Constitución Política según el cual todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella.

Lo primero para indicar es que el artículo 364-4 del ET se incorpora dentro de las normas de la ley 1819 del 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. Del texto del título de la ley se infiere la voluntad del legislador para regular temas de orden tributario con el propósito de fortalecer mecanismos que ayuden a controlar la evasión y la elusión fiscal. Así mismo que cuando la descripción del texto legal sobre el título a la expresión "... y se dictan otras disposiciones..." es igualmente claro que las otras disposiciones deben participar de la misma naturaleza regulatoria tributaria, de suerte que de no hacerlo se presenta el riesgo de quebrantar el principio constitucional de la Unidad de Materia reclamado en el artículo 158 de la Constitución Política.

Este principio gira en torno a dos elementos fundamentales que la Corte Constitucional en sentencia C-147 del 2015 ha reiterado. Dice la Corte:

*"...La unidad de materia persigue dos finalidades: la coherencia y la transparencia del proceso legislativo". En cuanto a la coherencia, busca que "el proceso legislativo siga un hilo conductor que le dé sentido, dentro del contexto específico definido por el propio legislador, de tal suerte que no se distorsione al extenderse a materias aisladas o inconexas", manteniendo "un orden temático en el proceso de deliberación democrática, que es propio del Congreso, que permita un debate informado o serio". Tratándose de la transparencia, "la unidad de materia busca impedir que en el proceso legislativo se introduzcan, de manera súbita, sorpresiva, inopinada o subrepticia, e incluso anónima, iniciativas oportunistas que no guarden relación con él y sobre las cuales no se ha dado un verdadero debate".*

Son pues la Coherencia y la Transparencia dos elementos que encierran la finalidad del principio. En el caso que nos ocupa si se trata de sopesar el contenido de la norma del artículo 364-4 del ET frente a las finalidades que persigue el principio, nos preguntamos hasta que punto se evidencia la conexidad de la obligación que impone la norma demandada para registrar los recursos de cooperación internacional no reembolsable ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, cuando de su contenido no se infiere ninguna regulación ni efecto de orden tributario.

La norma inexplicablemente extiende sus efectos a materias que son totalmente aisladas y dísimiles de la normatividad tributaria, por cuanto el hecho de que se imponga la obligación para quien esté calificada en el régimen tributario especial,

ello no es óbice para advertir que el punto de conexidad sea la calificación, de hecho siendo esta un procedimiento optativo por la misma ley, cualquier entidad sin ánimo de lucro que no desee calificarse o que incluso renuncie a la posibilidad de entrar en el régimen especial, igual tendría la obligación del registro, sin que ese hecho trascienda a una consecuencia tributaria.

En otros términos lo que significa es que del texto legal demandado, la obligación del registro de los recursos de cooperación internacional no apunta al fin de la calificación, ni pretende regular efectos tributarios sobre su no cumplimiento, con lo cual en el proceso de valoración del control constitucional de la norma debe entenderse lo que la propia Corte Constitucional en sentencia C-133 del 2012 ha dicho:

*“...La jurisprudencia ha sostenido que la unidad de materia “no significa simplicidad temática”, de tal suerte que se piense, erróneamente, que un proyecto de ley, o la ley en sí misma, solo puede referirse a un mismo o único tema. A juicio de la Corporación, la expresión “materia”, a que hace referencia el artículo 158 Superior, debe entenderse desde una perspectiva amplia y global, de forma tal que “permita comprender diversos temas cuyo límite, es la coherencia que la lógica y la técnica jurídica suponen para valorar el proceso de formación de la ley”. Ello, sobre la base de considerar que lo que prohíbe la Constitución es que no se relacionen los temas de un artículo y la materia de la ley, esto es, que se incluyan en el texto legal medidas que no apunten a un mismo fin; aspecto éste que, en todo caso, no tiene por qué comprometer la atribución constitucional reconocida al legislador para “determinar el contenido de las normas que expide de la manera que considere más conveniente y acorde con los objetivos de política pública que lo guían”.*

En ese mismo pronunciamiento de la Corte Constitucional, enfatiza en las reglas aplicables del principio del artículo 158 del ET:

*“...El principio de unidad de materia se encuentra consagrado expresamente en el artículo 158 de la Constitución Política, conforme al cual “todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella”. Dicho mandato, a su vez, se complementa con el previsto en el artículo 169 del mismo ordenamiento Superior, al prescribir éste que “el título de las leyes deberá corresponder precisamente a su contenido”. A partir de su regulación constitucional, la Corte ha destacado que el principio de unidad de materia se traduce en la exigencia de que en toda ley debe existir correspondencia lógica entre el título y su contenido normativo, así como*

*también, una relación de conexidad interna entre las distintas normas que la integran. Con ello, la propia Constitución Política le está fijando al Congreso dos condiciones específicas para el ejercicio de la función legislativa: (i) definir con precisión, desde el mismo título del proyecto, cuáles habrán de ser las materias de que se va a ocupar al expedir la ley, y, simultáneamente, (ii) mantener una estricta relación interna, desde una perspectiva sustancial, entre las normas que harán parte de la ley, de manera que exista entre ellas coherencia temática y una clara correspondencia lógica con la materia general de la misma, resultando inadmisibles las modificaciones respecto de las cuales no sea posible establecer esa relación de conexidad. Consecuencia de tales condiciones, sería, entonces, que el Congreso actúa en contravía del principio constitucional de unidad de materia, "cuando incluye cánones específicos que, o bien [no] encajan dentro del título que delimita la materia objeto de legislación, o bien no guardan relación interna con el contenido global del articulado".*

La obligación de registro que se impone del artículo 364-4 del Estatuto Tributario no encaja ni guarda relación dentro del título de la ley 1819 del 2016, porque su contenido no corresponde a una regulación que incida en una reforma tributaria estructural; de hecho no se expresa en la norma demandada ningún cambio ni efecto significativo tributario por su cumplimiento o no.

### **3.5. ARTICULO 364-5 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO.-**

**3.5.1. Con respecto al artículo 364-5 del Estatuto Tributario, en los siguientes apartes del texto legal:**

*"... El registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad..."*

El texto legal en este aparte impone el deber de registro en el aplicativo web para que la sociedad civil a través de sus comentarios se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 356 a 364-5 del Estatuto Tributario.

Es evidente que el texto legal de la disposición citada atenta contra el mandato constitucional del inciso segundo del artículo 210 que determina que los particulares pueden cumplir funciones administrativas en las condiciones que

señala ley. Dicha violación se deriva del hecho mismo que la propia Corte Constitucional mediante sentencia C- 866 de 1999 ha entendido que el ejercicio de funciones administrativas por los particulares encuentra un límite en el ámbito del poder legislativo.

*"La Corte entiende que en este campo de las funciones propiamente administrativas es en donde cabe la posible atribución de ellas a particulares, y no en aquellas otras de contenido político o gubernamental, como tampoco en las de contenido materialmente legislativo o jurisdiccional que ocasionalmente ejercen las autoridades administrativas, pues a la atribución de las mismas a particulares no se refieren las normas constitucionales pertinentes. Este es pues, el primer criterio de delimitación. Empero, no todas las funciones administrativas asignadas por la Constitución la Rama Ejecutiva pueden ser transferidas a los particulares, pues de la Carta se deduce una serie más de limitaciones".*

Luego, el hecho que la ley confiera a la sociedad civil la potestad para pronunciarse sobre si la misma sociedad civil tiene derecho o no a un estado de protección fiscal de tributación especial, está concediéndole funciones propias del poder legislativo que solo se deben entender conferidas constitucionalmente en el marco del principio de legalidad del artículo 338 de la Constitución Política.

Hay que recordar a voces de la Sentencia C-615 del 2013 de la Corte Constitucional que:

*"(i) La amplia potestad del legislativo en materia tributaria, sobre quien recae la soberanía fiscal, no solo para crear e imponer tributos, para modificarlos o derogarlos, sino también para intervenir en la regulación de los mismos, excepto en lo relativo a la destinación, manejo y administración de los mismos por parte de las Entidades Territoriales, excepto cuando la necesidad lo amerita, siempre y cuando las medidas adoptadas no vayan en contra de los mandatos constitucionales los cuales son protegidos por la Corte".*

Si al legislador le compete de forma general el deber de fijar las reglas de orden tributario aplicables a la generalidad de los contribuyentes, en el caso que pretende regular la parte subrayada de la norma demandada, se evidencia de su contenido que en temas fiscales, no puede pretender el legislador vaciar de manera íntegra la competencia natural y legal que tiene la administración tributaria para definir el estado tributario de un contribuyente.

En tal sentido se ha pronunciado la Corte mediante la sentencia ya citada C- 866 de 1999, cuando dice:

*"Por último, encuentra la Corte que la atribución de funciones administrativas tiene otro límite: la imposibilidad de vaciar de contenido la competencia de la autoridad que las otorga. En efecto, la atribución conferida al particular no puede llegar al extremo de que éste reemplace totalmente a la autoridad pública en el ejercicio de las funciones que le son propias. Si, en los términos del artículo 2° de la Constitución, las autoridades de la República están instituidas para asegurar el cumplimiento de los fines del Estado, el despojo absoluto de la materia de su competencia redundaría en la falta de causa final que justificara su investidura, con lo cual ella ¿la investidura- perdería sustento jurídico".*

Cuando la ley le confiere a la sociedad civil que se pronuncie sobre los requisitos de acceso al régimen tributario especial y además de ello desarrolla a nivel reglamentario un procedimiento para garantizar el debido proceso y derecho de defensa del contribuyente respecto de dichos comentarios, se corre el "grave peligro" de invasión o usurpación de funciones que podría conllevar al vaciamiento del contenido de la autoridad atribuyente. Y así mismo, es que tampoco la ley determinó de forma específica las condiciones de la atribución de la sociedad civil para comentar sobre sus ejecutorias como elementos de calificación a un estado tributario. En tal sentido la Corte en la misma sentencia C-866 de 1999 que se ha venido citando determina:

*"Como consecuencia de lo anterior, resulta claro que la atribución de funciones administrativas a particulares debe hacerse delimitando expresamente la función atribuida, acudiendo para ello a criterios materiales, espaciales, temporales, circunstanciales, procedimentales o cualesquiera otros que resulten útiles para precisar el campo de acción de los particulares, en forma tal que la atribución no lleve a devenir en una invasión o usurpación de funciones no concedidas, a un vaciamiento del contenido de la competencia de la autoridad atribuyente o a la privatización indirecta del patrimonio público. Por ello resulta particularmente importante que las funciones que se encomendarán a los particulares sean específicamente determinadas, como perentoriamente lo prescribe el literal a) del artículo 111 acusado, el cual se aviene a la Carta si es interpretado conforme a las anteriores precisiones".*

El control que ejercería la sociedad civil para que se pronuncie sobre si la misma sociedad civil tiene derecho o no a un estado de protección y exención de tributación especial, es el de un particular con funciones administrativas de calificación propias del órgano estatal correspondiente, que a su vez somete a la entidad a un juicio social con incidencia impositiva.

Con ello se olvida la norma legal demandada en la parte que se subraya, que la propia norma legal no solo quebranta el mandato del inciso 2 del artículo 210 de la Constitución Política, sino el hecho que la exenciones tributarias deben fijarse por vía legislativa y no por actos de la propia sociedad civil, desconociendo el principio tributario de reserva de ley consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política Colombiana, en la forma como la Corte, a propósito de esta norma constitucional y justamente por lo subrayado de ella, ha dicho, en sentencia C-215 del 2015 que:

*"Considera la Sala que las exenciones en materia tributaria constituyen: i) un beneficio; ii) puesto que se cumple el hecho generador pero no se despliegan los efectos del gravamen, o estos se producen de manera parcial; iii) deben fijarse por vía legislativa; y iv) deben respetar los principios de equidad, eficiencia, y progresividad".*

**3.5.2. Con respecto al artículo 364-5 del Estatuto Tributario, en los siguientes apartes del texto legal:**

*"...9. En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos, se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro..."*

El numeral 9 del párrafo dos del artículo 364 – 5, impone el deber de registrar la identificación del donante y el monto de la donación, el plazo proyectado para el gasto o la inversión, considerándose entonces que dicha norma vulnera el derecho a la intimidad, derecho consagrado en el artículo 15 de la Constitución Política, dado que tanto los donantes como los datos relevantes del acto de donación misma como el monto y el plazo proyectado de inversión, deben ser protegidos por el derecho fundamental de reserva, puesto que en un país como el nuestro, donde los ciudadanos son "presa fácil" de la delincuencia común, la información

personal y financiera de un donante que posea la administración tributaria en el registro web para desarrollar sus facultades de fiscalización, debe ser protegida y no estar en manos de terceros.

La inconstitucionalidad de la norma legal demandada, deviene del hecho que la circulación de la información financiera no debe estar abierta a terceros, no constituye un hecho objetivo que le permita al Estado divulgar o circular información que atañe únicamente a la esfera personal, puesto que quien realiza la donación tiene el derecho de permanecer en el anonimato, ya que su actividad financiera, económica, hace parte de su esfera e índole íntima y personal, siendo así que si se traspasa esta barrera, habrán menos interesados en permitir que su información financiera circule en el público, y se abstendrán de realizar las donaciones que son las que mantienen perenne el objeto social de las Entidades Sin ánimo de lucro.

Al respecto vale la pena resalta lo manifestado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-981-05:

*“Debe distinguirse cuando el dato se pone en circulación al interior del Estado, entre las entidades encargadas de recaudar los impuestos a fin de controlar la respectiva carga impositiva, lo cual no contraría la Constitución, siempre y cuando se respete el derecho de las personas de conocer, actualizar y rectificar tales datos, pero sin que deba mediar su autorización para ello pues se trata de la colaboración armónica que debe mediar entre los diferentes órganos del Estado con el fin de proteger el patrimonio público. Datos de las personas recolectados y procesados para fines tributarios, que por lo tanto no pueden circular por fuera del Estado con fines diferentes, es decir, la administración no puede ponerlos en circulación colocándolos en manos de particulares, so pena de contrariarse la Constitución”.*

Derivado de estos planteamientos, la Corte consideró que lo datos de las personas recolectados y procesados para fines tributarios, no pueden circular por fuera del Estado con fines diferentes, es decir, la administración no puede ponerlos en circulación colocándolos en manos de particulares, so pena de contrariarse la Constitución.

Por otra parte, De acuerdo a la sentencia C-640/10, la Honorable Corte Constitucional menciona lo siguiente acerca del derecho Sobre la intimidad:

*“Son cinco los principios que sustentan la protección del derecho a la intimidad, y sin los cuales, se perdería la correspondiente intangibilidad del contenido garantista de la inmunidad del individuo frente a la innecesaria injerencia de los*

demás. Ellos se clasifican y explican en los siguientes términos: El principio de libertad, según el cual, los datos personales de un individuo, sólo pueden ser registrados o divulgados con el consentimiento libre, previo, expreso o tácito del titular, a menos que el ordenamiento jurídico le imponga la obligación de relevar dicha información, en aras de cumplir un objetivo constitucionalmente legítimo. En este contexto, la obtención y divulgación de datos personales, sin la previa autorización del titular o en ausencia de un claro y preciso mandato legal, se consideran ilícitas. El principio de finalidad, el cual se expresa en la exigencia de someter la recopilación y divulgación de datos, a la realización de una finalidad constitucionalmente legítima, lo que impide obligar a los ciudadanos a relevar datos íntimos su vida personal, sin un soporte en el Texto Constitucional que, por ejemplo, legitime la cesión de parte de su interioridad en beneficio de la comunidad.”

“Reiteradamente esta Corporación ha señalado que el derecho a la intimidad permite y garantiza en los asociados, el poder contar con una esfera o espacio de vida privada no susceptible de la interferencia arbitraria de las demás personas, que al ser considerado un elemento esencial del ser, se concreta en el derecho a poder actuar libremente en la mencionada esfera o núcleo, en ejercicio de la libertad personal y familiar, sin mas limitaciones que los derechos de los demás y el ordenamiento jurídico. En ese orden de ideas, y al no ser un espacio que forme parte del dominio público, obedece al estricto interés de la persona titular del derecho y por consiguiente no puede ser invadido por los demás. Por esta razón, ese espacio personal y ontológico, sólo “puede ser objeto de limitaciones” o de interferencias “en guarda de un verdadero interés general que responda a los presupuestos establecidos por el artículo 10. de la Constitución”. La jurisprudencia de la Corte Constitucional tal y como se ha dicho, ha señalado que el derecho a la intimidad es entonces, inalienable, imprescriptible y solo susceptible de limitación por razones legítimas y debidamente justificadas constitucionalmente”.

De igual manera el derecho al Habeas Data, que es el derecho que tienen los individuos a que la información que se encuentra contenida en los registros de bases de datos sea certera y no traspase las barreras de su ámbito personal, ha sido ampliamente estudiado por la Corte Constitucional, específicamente en Sentencia T-729 de 2002, de esta manera:

“Según el principio de finalidad, tanto el acopio, el procesamiento y la divulgación de los datos personales, debe obedecer a una finalidad constitucionalmente legítima, definida de manera clara, suficiente y previa; de tal forma que queda prohibida la recopilación de datos sin la clara especificación acerca de la finalidad de los mismos, así como el uso o divulgación de datos para una finalidad diferente a la inicialmente prevista.”

Se advierte que la finalidad de publicar los datos de los donantes se desdibuja al chocar con el principio que tienen los individuos de mantener en reserva su información financiera, permitiendo que se realice un uso indebido y hasta "criminal" por parte de quienes conozcan los montos que las personas naturales o jurídicas entregan en donación a las Entidades Sin Animo de Lucro calificadas en el régimen tributario especial en detrimento de quienes poseen recursos y su seguridad se vea afectada.

La Corte Constitucional en sentencia C-981-05 ha dicho:

*"...tratándose de bancos de datos, a los cuales se aplica la técnica informática con miras a recoger, procesar y poner en circulación datos personales, que por consiguiente trascienden cuantitativa y cualitativamente el concepto clásico de archivo, la exigencia de que su creación se autorice por la ley, corresponde a una garantía mínima del derecho fundamental a la autodeterminación informativa. No se limita el banco de datos informatizado a constituir el archivo de la entidad que refleja de manera documentada su quehacer cotidiano. La circunstancia de que el dato personal sea susceptible de circular, vale decir, de poder ser conocido por terceras personas y en contextos distintos a los vinculados a su inicial emisión, equivale a una restricción de la libertad personal que no puede ser impuesta directamente por la administración. La autonomía personal supone que en un grado significativo la persona mantiene un control, por lo menos mínimo, sobre la información que suministra a otros y que puede repercutir sobre sus futuras acciones y posibilidades existenciales. Por ello la difusión de la información relevante a otros sujetos públicos y privados y por fuera del proceso comunicativo inicial, no debe ser ignorada por la persona concernida".*

*"La información semi-privada, será aquella que por versar sobre información personal o impersonal y no estar comprendida por la regla general anterior, presenta para su acceso y conocimiento un grado mínimo de limitación, de tal forma que la misma sólo puede ser obtenida y ofrecida por orden de autoridad administrativa en el cumplimiento de sus funciones o en el marco de los principios de la administración de datos personales. Es el caso de los datos relativos a las relaciones con las entidades de la seguridad social o de los datos relativos al comportamiento financiero de las personas"*

Es claro además que siendo las donaciones actos jurídicos sustentados en la ley civil colombiana, los actos de este tinte que se celebren al interior de las entidades sin ánimo de lucro se encuentran respaldados por el Derecho a la intimidad siendo así que aquellas no están obligadas a entregar los detalles de sus actos jurídicos a la sociedad, y menos aún como ya lo indicamos que la administración tributaria

los ponga en circulación colocándolos en manos de particulares, dado que las personas tanto naturales como jurídicas gozan de autonomía para autodeterminarse.

De otra parte, dice la Corte Constitucional en la sentencia C-981 -05 que:

*“La protección que ofrece la Constitución ante este fenómeno de la vida moderna, no se orienta a la supresión de las posibilidades tecnológicas que se dirigen a procesar datos personales. El derecho a la intimidad excluye del tratamiento informático asuntos o informaciones que sólo conciernen a la vida privada del sujeto. Por su parte, el derecho a la autodeterminación informativa, incorpora al sujeto cuyos datos se hacen circular como actor de ese mismo proceso con el objeto de que no discurra sin su conocimiento y control. Se quiere, en últimas, prevenir la alienación de la persona y su misma “despersonalización social”, la que bien puede acaecer como consecuencia de que la imagen externa del sujeto sea la que se infiera de las simples manipulaciones tecnológicas. El exacerbado y difuso control social sobre las manifestaciones de la personalidad del sujeto y la síntesis grotesca o exacta que en cada momento pueda hacerse de las huellas dejadas por su acción, las que permanecen de manera indeleble en la memoria colectiva ahora acrecentada, pueden terminar por convertir a la sociedad en entorno hostil para el hombre, y, su mismo pasado individual, en lastre para su futuro. La amenaza que de lo anterior se cierne para la libertad y los derechos de la personalidad, explica el contenido y alcance de la protección constitucional consagrada en el artículo 15 de la Carta”.*

De esta manera observamos que existen personas que prefieren mantener su información personal en reserva, y este derecho no puede ser trasgredido ni la función del estado extralimitada, puesto que la información financiera de un donante como se mencionó líneas atrás, en manos del público, induce a un uso indebido de la información acerca del donante, el cual incluso podría llegar a los límites de lo penal. Además de lo anterior, el derecho del donante de mantener su nombre, información y movimientos financieros dentro del ámbito personal e íntimo, no puede vulnerarse por favorecer a la comunidad, que no se encuentra preparada para contener información que solo atañe al ámbito personal.

**3.5.3. Con respecto al artículo 364-5 del Estatuto Tributario, en los siguientes apartes del texto legal:**

**“PARÁGRAFO 4°. En cualquier caso, la información referida en el párrafo anterior deberá ser publicada en la página web de cada entidad...”**

El mandato del párrafo 4 viola de manera ostensible el artículo 363 de la Constitución Política el cual reclama que el sistema tributario debe fundarse en el principio de eficiencia en materia tributaria. Acerca de este principio es posible advertir su doble dimensión. Por una parte desde la perspectiva de la Administración Tributaria, el principio exige propender por el mejor recaudo posible con el menor desgaste administrativo en su gestión. Y desde la perspectiva del contribuyente, el principio exige propender porque el contribuyente ejecute su obligación tributaria con las menores trabas y dificultades.

Es también importante reconocer que el ejercicio de la potestad impositiva del legislador no se agota exclusivamente con la creación de tributos, sino que también comporta la posibilidad de **ESTABLECER OBLIGACIONES FORMALES** en cabeza de los contribuyentes y de prever así mismo los procedimientos que permiten adelantar el cobro coercitivo del mismo.

Cuando la disposición legal no establece una opción sino una obligación para que todas las entidades sin ánimo de lucro que pretendan calificarse en el régimen tributario especial deban tener una página web donde se publique la información contable, jurídica, corporativa, financiera, tributaria y social, la que a su vez también deba subirse al registro web de que trata el artículo 364-5 del ET, está yendo en contra via del principio de equidad porque para cualquier organización sin fines de lucro no podría ser fácil, tener los recursos en dinero para el fondeo de la construcción, actualización, soporte técnico y puesta en marcha de una página web, lo que desde luego origina en el contribuyente una sensación de complejidad y dificultad financiera para poder cumplir con la disposición legal. Cuando la organización de los tributos y su efectivo cumplimiento no es sencilla; antes por el contrario le impone cargas adicionales al contribuyente, es indudable que la norma en su contenido quebranta el principio constitucional de eficiencia.

El tributo tanto en sus aspectos de fondo como de forma no debe tener características que lo conviertan en una carga engorrosa para los particulares, que inclusive llegue a desestimular el desarrollo de sus actividades. Aún cuando parezca "exótico", muchas organizaciones sin fines de lucro que ni siquiera cuentan con el músculo financiero para operar sus programas y proyectos

sociales, ¿van a tener suficiencia de recursos para contratar el diseño, puesta en marcha, actualización y soporte de una página web?

Es bien ilustrativo el planteamiento de la Corte Constitucional en Sentencia C-015 de 1993 refiriéndose al costo administrativo tanto del contribuyente como de la administración, cuando dice:

*"En su conjunto, las medidas analizadas se enderezan a restablecer la equidad e igualdad relativa de la carga tributaria entre los contribuyentes y, de otra parte, aproximar la cifra de recaudo efectivo a la cifra de recaudo potencial. Ellas mismas, sin embargo no se sustraen al mandato constitucional que obliga a tomar en consideración el principio de eficiencia (CP art. 363). En este sentido, deben examinarse los efectos de las medidas sobre las relaciones comerciales y el libre movimiento de mercancías, capital y personas y, en general, la libre iniciativa económica. El propósito de evitar el incumplimiento de las normas tributarias, por sí solo no puede crear graves distorsiones y traumatismos, en los mencionados ámbitos, so pena de quebrantar el principio de eficiencia, por lo menos en la hipótesis en la que la ganancia de equidad resulta ser mínima en comparación con la magnitud de pérdida que ella produce en eficiencia. El indicado principio igualmente obliga a sopesar la medida respectiva en términos de su menor costo administrativo tanto para el contribuyente como para la administración".*

**3.5.4. Con respecto al artículo 364-5 del Estatuto Tributario, en los siguientes apartes del texto legal:**

PARÁGRAFO 5°. Sin perjuicio de lo anterior, y para efectos de control, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) durante el año 2017 publicará en su página web, el nombre o razón social, número de identificación tributaria, representante legal e identificación, y actividad económica registrada en el RUT, para los comentarios de la sociedad civil.

El uso que la administración tributaria le dio al contenido del párrafo en esta parte demandado para publicar la información en su página web es abiertamente violatorio del principio constitucional de la Buena Fe consagrado en el artículo 83 según el cual: "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".

De igual manera, el uso que la administración tributaria le dio al contenido del párrafo en esta parte demandado para publicar la información en su página

web, es abiertamente violatorio del principio constitucional del derecho fundamental a su Buen Nombre consagrado en el artículo 15 según el cual:

**Artículo 15.** *Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar.*

En la página web la DIAN en cumplimiento del parágrafo 5, la información solicitada en un primer nivel llega hasta la indicación de los conceptos señalados en la ley; luego haciendo click sobre el NIT registrado el sistema despliega siete (7) comentarios que el tercero o particular podrá escoger, relacionados con:

- (i) Si la entidad es de papel;
- (ii) Si no lleva contabilidad o lleva doble contabilidad;
- (iii) Si destina sus recursos a la actividad meritoria;
- (iv) Si el origen de sus recursos proviene de actividades ilícitas;
- (v) Si recibe donaciones y nos las utiliza en su actividad meritoria;
- (vi) Si no desarrolla el objeto social o lo hace en forma insuficiente o tiene ánimo de lucro;
- (vii) Si es utilizada como un instrumento de evasión.

Y por último hay la posibilidad de hacer otros comentarios.

De esta manera la norma en lo que se relaciona con publicación a la que se obliga a la DIAN en virtud del parágrafo 5, viola ostensiblemente el principio constitucional de la buena fe y el de Uso del Buen Nombre.

En cuanto a la violación del principio de la Buena fe, es pertinente decir en consenso con el salvamento de voto a la sentencia de la Corte C-160 de 1998 y reiterado en la sentencia C-054 de 1999, que no existe razón ni constitucional ni legal para sostener que el principio de buena fe no es absoluto en materia tributaria.

La sola lectura de los items publicados en la página web de la DIAN infiere que los mismos fueron diseñados a partir del principio de la mala fe. Y de una supuesta mala fe, pregona el salvamento de voto, la Corte de manera extraña deduce que opera el traslado de la carga de la prueba para que el contribuyente demuestre que no está incurso en ninguno de los supuestos registrados en la página web.

Esto es, exactamente lo contrario a lo que dispone el artículo 83, según el cual se presume buena fe en todas las gestiones que los particulares adelanten ante las autoridades públicas. En otros términos la publicación a la que se refiere el párrafo es una invitación "exótica" a inducir a la propia sociedad civil a que perciba que sus ejecutorias son de mala fe. Y por último, advierte el salvamento de voto que, en materia tributaria también debe presumirse la buena fe. Cuestión diferente es que exista o se de (con buena o male fe) un incumplimiento de las obligaciones tributarias consagradas en la ley que desde luego deben ser sancionadas.

En cuanto a la violación del principio del Buen Nombre, debemos decir que este también ha sido violentado. El derecho al *buen nombre* es esencialmente un derecho de valor porque se construye por el merecimiento de la aceptación social, esto es, gira alrededor de la conducta que observe la persona en su desempeño dentro de la sociedad. La persona es juzgada por la sociedad que la rodea, la cual evalúa su comportamiento y sus actuaciones de acuerdo con unos patrones de admisión de conductas en el medio social y al calificar aquellos reconoce su proceder honesto y correcto. Por lo tanto, no es posible reclamar la protección al buen nombre cuando el comportamiento de la persona no le permite a los asociados considerarla como digna o acreedora de un buen concepto o estimación.

El señalamiento de los siete (7) ítems de comentarios que han sido inducidos por la propia administración tributaria en cumplimiento del mandato del párrafo 5 del artículo 364-5 del Estatuto Tributario, hacia la generación de situaciones abiertas y contrarias a la ley, como si todas las entidades sin ánimo de lucro actuaran dentro de esos parámetros, haría prácticamente imposible la reclamación de la protección al buen nombre, justamente hecho que exige la propia norma constitucional.

#### IV. COMPETENCIA

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción de inconstitucionalidad, de acuerdo con el artículo 241 de la Constitución Política, numeral 4.

#### V. NOTIFICACIONES –

Los accionantes en nombre de la Confederación Colombiana de ONG recibirán notificaciones en la Calle 72 No. 9 -55, Oficina 1003 de la ciudad de Bogotá o a los correos electrónicos: [direccion@ccong.org.co](mailto:direccion@ccong.org.co), [j.jaramillo@jpabogados.co](mailto:j.jaramillo@jpabogados.co)