



Referencia: Expediente D-12019

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”*

Demandante: Gustavo Alberto Pardo Ardila.

Magistrada Sustanciadora:
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO.

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por los Magistrados Alejandro Linares Cantillo, quien la preside, Carlos Bernal Pulido, Diana Fajardo Rivera, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Antonio José Lizarazo Ocampo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Cristina Pardo Schlesinger, José Fernando Reyes Cuartas y Alberto Rojas Ríos, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, así como de los requisitos y trámite establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Gustavo Alberto Pardo Ardila presentó ante esta Corporación demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”*

La demanda fue admitida por el despacho de la Magistrada Sustanciadora mediante los autos de 21 de abril de 2017 y de 16 de mayo de 2017¹, únicamente por dos de los cargos formulados. El principal, dirigido contra los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016, por el desconocimiento de los principios de equidad y justicia tributarias (artículos 2, 95.9 y 363 Superiores) que corresponden a la materialización del principio de orden justo; y el subsidiario, dirigido únicamente contra la expresión 10% contenida en el artículo 6º acusado, por violación de los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria (artículos 13, 95.9 y 363 de la Carta Política). De igual manera, se ordenó: (i) comunicar al Presidente de la República y al Presidente del Congreso la iniciación del proceso, así como al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio

¹Esta decisión se confirmó por la Sala Plena de esta Corporación mediante Auto 289 de 2017 M.P. Iván Humberto Escruería Mayolo, que resolvió el recurso de súplica presentado por el demandante.

de Hacienda y Crédito Público, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y al Departamento Nacional de Planeación para que, si lo estimaban pertinente, presentaran concepto sobre la constitucionalidad de las normas demandadas; (ii) invitar a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario y a las facultades de Derecho de las Universidades del Cauca, de Nariño, Libre de Colombia, del Rosario y Sergio Arboleda para que, si lo consideraban pertinente, indicaran las razones que, en su criterio, justifican la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas acusadas; (iii) fijar en lista la norma acusada para garantizar la intervención ciudadana; y, (iv) correr traslado al señor Procurador General de la Nación, para lo de su competencia.

Por medio del Auto 305 de 2017, la Sala Plena de esta Corporación decidió suspender los términos de este proceso, entre otros, a partir del 21 de junio de 2017² y hasta el 23 de mayo de 2018, fecha en la que levantó esa medida en el presente caso³.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir la demanda en referencia.

II. LAS NORMAS DEMANDADAS

A continuación se transcribe el texto, conforme a su publicación en el Diario Oficial número 50.101 de 29 de diciembre de 2016. El apartado subrayado corresponde al fragmento que fue demandado de manera subsidiaria:

“LEY 1819 DE 2016
(Diciembre 29)

Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

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.

EL CONGRESO DE COLOMBIA

DECRETA:

(...)

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

Artículo 242. Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes. A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia

²Fl. 120.

³Fl. 240.

ocasional, conforme a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 49 de este Estatuto, estarán sujetas a la siguiente tarifa del impuesto sobre la renta:

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

A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el parágrafo 2o del artículo 49, estarán sujetos a una tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

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

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

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

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

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

III. LA DEMANDA

El demandante formuló dos cargos de inconstitucionalidad. El **principal** en contra de la imposición de la tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por personas naturales residentes y no residentes en Colombia, pues tal impuesto no existe para sociedades nacionales que reciban dividendos. El **subsidiario** estuvo dirigido en contra de la tarifa del 10% del impuesto para dividendos o participaciones superiores a 1000 Unidades de Valor Tributario (UVT) recibidos por personas naturales residentes, pues las personas naturales no residentes tienen una tarifa del 5%.

Cargo principal

El ciudadano adujo que los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016 violan los principios de justicia tributaria y de equidad horizontal -como versión de la igualdad en materia de impuestos y manifestación del orden justo- (artículos 2, 95.9 y 363 Superiores). Asimismo, consideró que las normas desconocen la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del impuesto de renta para dividendos o participaciones -personas naturales- porque grava esa porción de su patrimonio, mientras que las sociedades nacionales no tributan por ese concepto.

Para el demandante, las disposiciones son injustas porque establecen un trato diferenciado no justificado en favor de las sociedades nacionales que no pagan renta sobre los dividendos que reciben. Este es un beneficio exagerado, pues a pesar de que se trate de sujetos con una naturaleza jurídica distinta, son iguales como contribuyentes y reciben dividendos, por lo tanto, el tratamiento tributario debería ser el mismo, es decir, no gravar a ninguno de los sujetos. Adicionalmente, según el ciudadano, estas previsiones desconocen la equidad horizontal porque no consultan la capacidad contributiva ni la realidad económica de los sujetos pasivos del impuesto de renta para dividendos o participaciones, en la medida en que grava a personas naturales residentes en Colombia y no a las sociedades nacionales. Por consiguiente, *“el análisis de inconstitucionalidad que haga la Corte debe ser estricto”*⁴. Además, la Corte debe considerar que esta norma permite que a través de cierto tipo de inversiones se pueda evadir el impuesto.

Finalmente, aclaró que la única opción es declarar la inexequibilidad de las dos normas porque las violaciones no pueden ser corregidas con la inclusión de las sociedades nacionales como sujetos pasivos de este nuevo impuesto, ya que eso generaría otras violaciones constitucionales que no corresponden al debate de este proceso.

Cargo subsidiario

En este punto el demandante alegó que la tarifa especial del impuesto sobre la renta del 10% para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes que perciban utilidades superiores a 1000 UVT, prevista en el artículo 6º de la Ley 1819 de 2016, afecta la cláusula de igualdad, así como los principios de equidad horizontal y justicia tributaria (artículos 13, 95.9 y 363 de la Carta Política).

El ciudadano consideró que se presenta un tratamiento diferenciado injustificado, pues las personas naturales residentes que reciban dividendos superiores a 1000 UVT deben pagar una tarifa correspondiente al 10%, mientras que las personas naturales no residentes, sin importar la cuantía de los dividendos que reciban, están obligados a

⁴Fl. 85.

pagar una tarifa del 5%. Para adelantar su análisis, el demandante identificó los sujetos a comparar y aplicó el test de razonabilidad. Consideró que los sujetos a comparar son las personas naturales residentes cuyos dividendos superen 1000 UVT y las personas naturales no residentes, y concluyó que deben ser tratados de forma paritaria debido a que son competidores o empresarios en el mercado y merecen condiciones que aseguren la competitividad sin injerencias. Por tal razón, el trato diferenciado no tiene ninguna justificación, pues son similares en un aspecto relevante: su carácter de competidores en el mercado. Aunque podría pensarse que el trato diferenciado de agentes semejantes podría estar justificado en la necesidad de incentivar la inversión extranjera en el país, como fue expuesto durante el trámite legislativo de la norma, esta justificación no se extiende a la tarifa del 10% cuestionada, pues resulta desproporcionada ya que no consulta la capacidad económica del contribuyente y permite una carga tributaria excesiva. Además, es importante considerar la existencia de otras leyes sobre la protección de las inversiones nacionales.

Adicionalmente, la tarifa es inequitativa porque el monto que recibe el socio se relaciona con la capacidad económica de la sociedad que reparte los dividendos o participaciones, no con su propia capacidad económica. Finalmente, el ciudadano concluyó que la diferencia de tarifas es del doble, lo que sumado a las razones anteriores, lleva a concluir que este tributo es injusto para las personas naturales residentes.

IV. INTERVENCIONES

INTERVENCIONES ESTATALES

1.- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitó que se declare la **CONSTITUCIONALIDAD** de las normas acusadas.

En primer lugar, la autoridad explicó algunas generalidades sobre el impuesto al que se refieren las normas acusadas y precisó que grava los dividendos o participaciones en utilidades, los cuales están definidos en el artículo 30 del Estatuto Tributario como toda distribución y transferencia de utilidades que se realice a los socios, accionistas, comuneros y asociados de las sociedades de acuerdo con sus aportes y acciones.

El artículo 21 de la Ley 75 de 1986 determinó que esos ingresos no estaban sometidos a impuestos porque se calificaron como ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional. Esta consideración buscaba evitar una eventual doble tributación, pues las utilidades de la sociedad estaban gravadas a través del impuesto de renta, por ende, los socios recibían las utilidades libres de impuestos, circunstancia que beneficiaba a los sujetos con mayor capacidad para tributar, distorsionaba las tasas efectivas de tributación y generaba inequidad horizontal.

A pesar de que el propósito de no gravar los dividendos era impedir la doble tributación, lo cierto es que esta no se presentaba, ya que se configura cuando el mismo contribuyente soporta dos veces el mismo gravamen, es decir, cuando se grava dos veces la misma renta. Por lo tanto, desde la academia y la doctrina se planteó que el gravamen de los dividendos no genera doble tributación, debido a que la actividad de la sociedad es claramente diferenciable a la de los socios y accionistas.

En atención a esas consideraciones y con base en estudios económicos, tales como los presentados por la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, se planteó la necesidad de cambiar el esquema tributario mediante el gravamen a los socios y no a las sociedades, teniendo en cuenta los siguientes criterios (i) el momento en el que se gravarían los socios, esto es, en el año de realización de la utilidad por la sociedad o en el año de distribución a los socios; (ii) la calidad de quien percibe en términos de residencia; y (iii) el título en el que fueron recibidos, gravados o no, constitutivos de renta y ganancia ocasional. Por ende, la regulación del impuesto plantea la siguiente diferenciación:

- a) Los dividendos, gravados y no gravados, recibidos por personas naturales residentes.
- b) Los dividendos, gravados y no gravados, recibidos por personas naturales no residentes y por sociedades y entidades extranjeras no domiciliadas en Colombia.

De otra parte, la DIAN destacó la necesidad de incentivar la producción nacional a través del aumento de tributación para las personas naturales y no para las jurídicas. En efecto, el sistema tributario colombiano no es competitivo frente al de otros países, ya que la tasa de tributación de las sociedades formales es de aproximadamente el 70% como consecuencia del Impuesto de Renta, la Contribución Especial para la Equidad, el Impuesto a la Riqueza, el Impuesto al Valor Agregado y el Gravamen a los Movimientos Financieros. En consecuencia, las sociedades nacionales no pueden competir con economías en las que la tasa de tributación es del 40% y, por lo tanto, la producción se lleva al exterior.

La importancia de modificar la tributación de las personas naturales también encuentra razones en fuentes académicas. De acuerdo con el estudio sobre distribución del ingreso en el mundo, liderado por Thomas Piketty en la Escuela de Economía de París, el 88.3% de los ingresos de las personas ubicadas en el 1% de mayores ingresos es considerado ingreso no gravable y para este segmento de la población, los dividendos constituyen entre el 30% y 70% de los ingresos.

En atención a esas circunstancias, la decisión de no gravar los dividendos percibidos por las personas naturales generaba un sistema tributario poco progresivo, aspecto que debía enmendarse a través del gravamen de esas utilidades y la reducción de la carga tributaria de las sociedades con el propósito de que sean más competitivas, finalidad que además es compatible con el objetivo de inscribir al país en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE). Establecidos los fundamentos de la reforma, la entidad concluyó que la distinción entre personas naturales y sociedades nacionales en la imposición del gravamen a las rentas y utilidades se justificaba por la necesidad de hacer más competitivas las sociedades, atraer la inversión extranjera y superar el esquema previo y regresivo que concentraba la carga tributaria en cabeza de las personas jurídicas.

Asimismo, señaló que la modificación del régimen del impuesto sobre la renta aplicable a los ingresos por concepto de dividendos está plenamente justificada por los estudios e informes realizados por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (en adelante CEECT), y en la exposición de motivos presentada por el Gobierno Nacional al Congreso de la República.

Respecto a la CEECT, apuntó que fue conformada con el objetivo de que formule recomendaciones orientadas a combatir la evasión y elusión fiscal, así como para hacer más equitativo y eficiente el sistema tributario. En ese sentido, la DIAN informó que el actual trámite de elaboración del Estatuto Tributario, la Comisión había señalado que la tributación global sobre las rentas o utilidades es relativamente baja en Colombia, en parte porque la exención que tienen los dividendos en cabeza de las personas beneficia principalmente a aquellos que tienen una mayor capacidad de tributar.

De esta manera, la CEET propuso gravar los dividendos en cabeza de las personas naturales, sociedades cerradas y extranjeras, teniendo en cuenta que la tributación se produce a través de las sociedades en donde se originan, lo que reduciría el problema de la doble imposición y generaría una mayor progresividad del impuesto a la renta.

Sobre la exposición de motivos presentada por el Gobierno Nacional al Congreso de la República, señaló que este último había resaltado cómo la existencia de beneficios tributarios afectaba la equidad en el sistema. De esta forma, apuntó que la propuesta de gravar los dividendos o participaciones de las personas naturales fue el resultado de estudios que recomendaron al Gobierno que era necesario gravar con menor intensidad a las empresas y en mayor medida a las personas naturales, para así, aumentar el recaudo de impuestos y mejorar la equidad y competitividad tributaria del país. De esta forma, los sujetos obligados son personas naturales de altos ingresos con capacidad de liquidez para el ahorro a largo plazo, pues perciben ingresos superiores a los necesarios para su sostenimiento.

Por otro lado, señaló que **la tarifa a los dividendos racionaliza el monto de los beneficios tributarios en el marco de la amplia libertad de configuración legislativa**. De esta manera, el legislador consideró que si los dividendos y participaciones no eran constitutivos de renta ni de ganancia ocasional, deberían ser gravados con el impuesto sobre la renta como manifestación del deber constitucional de tributar.

Acerca del primer punto, la DIAN hizo alusión a sentencias de la Corte Constitucional que han determinado que la libertad de configuración legislativa en materia tributaria es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen de acuerdo con sus propios criterios. De este modo, señaló que para tomar la decisión de gravar los dividendos en cabeza de las personas naturales residentes y no residentes y no de las sociedades nacionales, se tuvieron en cuenta los siguientes criterios:

- (a) Quién los recibe: la persona natural residente o no, sociedad nacional, o sociedad extranjera.
- (b) El origen de los ingresos: si provienen de utilidades no sujetas a impuestos en cabeza de la sociedad que los distribuye o no.
- (c) El monto a partir del cual se gravan los impuestos.

De esta forma, resaltó que el legislador solo gravó a aquellos accionistas o socios personas naturales residentes que reciban entre \$17'800.000 y \$29'000.000 en dividendos con una tarifa del 5%, y con un 10% a aquellos que reciban una cuota mayor a ese valor. En ese sentido, apuntó que en Colombia este tipo de ganancias

corresponde a tenedores de acciones de ingresos altos, de manera en que la norma ayuda a que el sistema tributario se ajuste a los criterios de justicia y progresividad.

Asimismo, hizo énfasis en que esta disposición no estableció rango sino una tarifa fija del 5% para las personas naturales no residentes, lo cual es equitativo frente a las personas naturales residentes, en la medida en que estos solo tributan a partir de \$17'800.000. De esta manera, este grupo recibe un trato más favorable ya que la ley grava portafolios superiores a \$800.000.000 millones. Además, apuntó que el 70% de la distribución de esos dividendos no se vería afectada por tener gravamen de 0%.

Sobre el deber constitucional de tributar, hizo una breve alusión a la jurisprudencia constitucional que ha tratado el tema y resaltó que, si todas las personas tienen la obligación constitucional de ayudar al sostenimiento del Estado a través del pago de impuestos, las personas naturales que reciben más de \$17'800.000 por concepto de dividendos tienen una obligación aún mayor.

Ahora bien, respecto al principio de igualdad frente a la regulación sobre tarifas especiales para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales y sociedades extranjeras, afirmó que en el análisis del campo de igualdad tributaria se necesita una comparación entre dos regímenes jurídicos distintos, por lo que no era suficiente con simplemente expresar que no había justificación razonable como lo hizo la demanda.

De esta manera, señaló que el Legislador, al distinguir entre personas naturales residentes y no residentes, no generó una desigualdad arbitraria, sino que tuvo en cuenta la distinta capacidad contributiva de cada una de ellas. En ese sentido, respecto a las personas naturales residentes apuntó que la finalidad del gravamen fue garantizar que aquellas que obtuvieran la misma renta de capital llevaran a cabo la misma contribución, y que aquellas que consiguieran una mayor renta hicieran su aporte de manera proporcional a sus ganancias, con lo cual se respeta el principio de equidad horizontal al considerar la capacidad contributiva, de tal manera que los que obtengan la misma renta de capital deberán realizar la misma contribución. Por su parte, señaló que el Legislador determinó que lo más equitativo para los no residentes era imponer una tarifa única. Es razonable que el Legislador haya tomado la decisión de repartir la carga tributaria entre los sujetos de acuerdo a su capacidad, con la finalidad de hacer al sistema más equitativo y eficiente. De esta forma, afirmó que exigir un mayor gravamen a quienes tienen una mayor solvencia económica, encuentra su justificación en la desigualdad en la distribución del ingreso, por lo que al tratarse de una renta destinada a las funciones y políticas sociales del Estado constituye un bien general de mayor entidad que el particular.

Además, apuntó que en este caso concreto no es posible llevar a cabo un test de igualdad y razonabilidad, debido a que los sujetos pasivos de los gravámenes son diferentes, por lo que no se establece una diferencia entre iguales, pues el objetivo de los artículos acusados es que *“quienes ganen más, paguen más impuesto”*⁵.

Finalmente, señaló que desde el punto de vista de política internacional tributaria, se tiene que la tasa para una firma extranjera que opera en Colombia equivale al 39,9%,

⁵Fl. 163.

cifra resulta inferior al 42% que se aplica actualmente en países que hacen parte de la OCDE.

2.- Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República

La Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República solicitó a la Corte que declare la **CONSTITUCIONALIDAD** de las normas acusadas.

En relación con el **cargo principal**, adujo que el demandante elaboró su cuestionamiento únicamente a partir de la identificación de un tratamiento diferenciado injustificado entre los sujetos pasivos del impuesto. En ese sentido, resaltó que la estructuración del cargo carece de un hilo conductor claro, debido a que conceptualmente no resulta apropiado realizar un análisis que confronte desde un plano de igualdad a las personas naturales frente a las sociedades, ya que responden a realidades económicas distintas.

En atención a esas circunstancias, anotó que si los dividendos se gravaran en cabeza de las sociedades, en las estructuras societarias complejas las utilidades tenderían a diluirse en el pago de impuestos. Expuso el ejemplo de una matriz que reparte dividendos a una filial, y esta, a su vez, a otra subordinada. De este modo, argumentó que si este ciclo se repitiera en varias capas, las utilidades de la matriz se disolverían en la medida en que esta tendría que pagar el impuesto en cabeza de las sociedades filiales o subordinadas productoras de la renta.

Así, enfatizó que un escenario como el planteado desincentivaría la creación de grupos empresariales, por lo que el legislador, en ejercicio de su libertad de configuración en materia tributaria, no escogió esta opción por motivos de política económica y fiscal.

En ese sentido, señaló que el gravamen a los dividendos o participaciones responde al fin constitucionalmente válido de (i) garantizar un mayor grado de progresividad en el impuesto a la renta en cabeza de personas naturales; y (ii) a estimular la permanencia de los recursos al interior de las sociedades como presupuesto esencial para estimular su actividad económica.

Por lo anterior, concluyó que las normas demandadas no desconocen el derecho a la igualdad, ni a la equidad tributaria de las personas naturales, debido a que estas (i) se rigen por el margen libre de configuración del Legislador en la materia; (ii) responden a fines constitucionalmente válidos y (iii) resultan apropiadas para el objetivo propuesto.

Con respecto al **cargo subsidiario**, resaltó que el actor estructura su argumento en un entendimiento equivocado del principio de igualdad y equidad tributaria, ya que examina desde un mismo plano dos situaciones que no son análogas. En esa medida, señala que las personas naturales residentes y no residentes pueden ser tratadas de manera distinta por el legislativo, pues son actores económicos que no son comparables en la medida en que no se benefician de igual manera de las prestaciones públicas y sociales que otorga el Estado.

Además, apuntó que el Legislador, en ejercicio de su libertad de configuración en materia tributaria, puede crear estímulos fiscales para movilizar la economía e incentivar la inversión extranjera para cumplir con el fin constitucionalmente válido de

generar un mayor crecimiento económico. De ese modo, señaló que no encontraba ningún reproche en gravar de manera distinta a personas naturales no residentes y entidades extranjeras con respecto a las personas naturales residentes.

3.- Ministerio de Hacienda y Crédito Público Nacional

El Ministerio de Hacienda Nacional le solicitó a la Corte Constitucional **declararse INHIBIDA** para pronunciarse y, de **manera subsidiaria**, pidió que decida la **EXEQUIBILIDAD** de las normas demandadas.

El Ministerio consideró que el **cargo principal** corresponde a la supuesta violación del principio de equidad horizontal entre personas naturales, derivada de la hipótesis planteada por el demandante sobre la posible elusión del impuesto de acuerdo con la forma en que los sujetos hagan sus inversiones –como personas naturales o como parte de sociedades-. Al respecto, afirmó que este resulta inepto por incumplimiento de los requisitos de suficiencia, certeza y especificidad. Señaló que la denuncia del demandante recae en que, supuestamente, la diferenciación prevista en las normas acusadas permite que las personas naturales que tienen inversiones en sociedades eludan el impuesto a través de otras sociedades, ya que presuntamente podrían recibir las utilidades mediante estas últimas y no como personas naturales.

En ese sentido, resaltó que las normas demandadas se limitan a fijar la tarifa del gravamen sobre la renta aplicable sobre las utilidades que perciben las personas naturales residentes, y los dividendos de las personas naturales y jurídicas extranjeras. Apuntó que el cargo de la demanda se fundamenta en proposiciones inexistentes que no son suministradas por la norma sino por elucubraciones del demandante, por lo que adolece de certeza, especificidad y suficiencia.

Precisó que aceptar el razonamiento del actor llevaría al *“absurdo de declarar la inconstitucionalidad de todos los tributos por violación al principio de equidad pues, dependiendo de las creatividad de los contribuyentes, eventualmente estos podrían adelantar prácticas para eludir el pago de tributos”*.⁶ Del mismo modo, acusó que el cargo no está estrictamente relacionado con el contenido de las normas demandadas, lo que impide llevar a cabo un análisis del mismo ya que no es posible determinar cuál es la parte del texto que genera el trato discriminatorio entre las personas naturales.

Posteriormente, señaló que la supuesta violación del principio de equidad horizontal -derivada de la distinción que hacen las normas entre personas naturales y jurídicas- también incumple el requisito de suficiencia. En efecto, el demandante no explicó por qué razón debe darse un trato igualitario a personas de distinta naturaleza jurídica, ni tampoco señaló de qué manera se encuentran en una circunstancia que requiera de un trato equivalente y, por último, no expuso por qué infiere que las personas naturales y jurídicas cuentan con una misma capacidad contributiva que haga exigible la imposición de una tributación igualitaria.

Aunados a los argumentos previos, el Ministerio continuó con la demostración de que las personas naturales y jurídicas son sujetos sustancialmente diferentes. Hizo alusión a los artículos 73 y 633 del Código Civil que definen estos sujetos jurídicos. De esta manera, señaló que a partir de distintos pronunciamientos jurisprudenciales, tanto la

⁶Folio 228, cuaderno 1.

Corte Suprema de Justicia como la Corte Constitucional han reiterado que existen notables diferencias respecto a los derechos y garantías de los que cada una de dichas personas es acreedora, siendo la más importante la autonomía de la voluntad por parte de las primeras, y la subordinación de las segundas a su finalidad, estatutos o actuación de su representante legal.

También señaló que en materia tributaria existen grandes diferencias entre unas y otras. Resaltó que el patrimonio de las personas naturales está constituido por todos sus bienes y derechos personales, mientras que personas jurídicas cuentan con un conjunto de bienes distinto al del patrimonio de los socios que la conforman. Del mismo modo, hizo alusión a que mientras las tarifas de las primeras varían dependiendo de su ingreso, las segundas tienen una tarifa fija del 33%. Igualmente, resaltó que si bien las primeras pueden estar en el régimen simplificado o común, las segundas están obligadas a pertenecer al régimen común.

Concluyó que la premisa sobre la que se fundamenta el cargo es falsa, ya que se trata de dos grupos de personas distintos sobre las que ni es posible exigir un trato igualitario, ni concluir que tienen una capacidad contributiva que lleve al Legislador a imponerles la misma carga. Lo anterior, debido a que esta consideración implicaría que *“no podrían existir dos regímenes de responsables del IVA (Común y Simplificado), sería [sic] necesario cobrar la misma tarifa del impuesto sobre la renta a todas las personas desconociendo el principio de progresividad del sistema tributario”*.⁷

Además, señaló que contribuir con los ingresos provenientes de la repartición de dividendos busca cumplir fines constitucionalmente importantes e imperiosos, por lo que es coherente con los conceptos de justicia, equidad, eficiencia y progresividad tributaria.

En ese sentido, resaltó que con el ejercicio del amplio margen de configuración normativa que tiene el Legislador en materia tributaria, es viable gravar los ingresos que provienen de la repartición de dividendos de personas naturales, debido a que estos son una ganancia real en cabeza de las personas al momento de recibirlos, y son diferentes de los ingresos provenientes de su trabajo o pensión, por lo que aumentan la capacidad contributiva de las personas naturales. Esto se ajusta al objetivo imperioso de suministrar recursos para que el Estado pueda cumplir sus finalidades esenciales, mejorar la eficiencia del sistema tributario, y hacer eficaz el deber constitucional de aportar al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro del marco de justicia y equidad.

Por último, concluyó que el objetivo de que las sociedades nacionales accionistas reciban como ingreso no constitutivo de renta los dividendos provenientes de utilidades, busca impedir que se tribute dos veces entre empresas nacionales, evitar su descapitalización, y promocionar la competencia de manera tal que las empresas puedan crecer y generar mayor empleo y desarrollo en el país.

Respecto al **cargo subsidiario**, el Ministerio también señaló la ineptitud del cargo por incumplimiento de los requisitos de suficiencia. De esta manera, recalcó que la jurisprudencia constitucional ha sido enfática al establecer que para estudiar un cargo

⁷Folio 230, cuaderno 1.

por violación del derecho a la igualdad es imperativo demostrar de qué manera dos o más sujetos o grupos se encuentran dentro de una situación fáctica análoga o muy similar.

La entidad estableció que la demanda no señala por qué las personas naturales residentes y no residentes se encuentran en una situación muy similar, más allá del hecho de que ambas deban pagar impuestos. De este modo, adujo que la demanda no logra exponer por qué estos dos tipos de personas deben tener un trato igual, ni por qué una tarifa del 10% es excesiva para los residentes y una tarifa del 5% un beneficio desproporcionado para los extranjeros. Por lo tanto, afirmó que la demanda no expone de manera clara y suficiente cuáles son los términos de comparación necesarios para adelantar el estudio de constitucionalidad.

En esa misma línea, indicó que los dos grupos de personas son significativamente diferentes, de manera que no es posible exigir un trato igualitario ni la aplicación del principio de equidad tributaria. En ese sentido, se hizo referencia al artículo 10 del Estatuto Tributario, el cual determina que las personas naturales tienen la calidad de residentes en atención a su permanencia o la de sus familiares en el país, o por la radicación de sus bienes, ingresos, o activos en Colombia. Del mismo modo, resaltó que por regla general no serán residentes las personas que no cumplan con las características mencionadas.

De esta manera, expuso que en materia de tributación son personas con capacidades contributivas muy diferentes, ya que para el Estado no es posible conocer cuál es esta capacidad respecto a no los residentes en la medida en que estos solo deben contribuir con los ingresos que sean de fuente nacional. Las características de ambos grupos son radicalmente distintas en términos tributarios, por lo que no es posible predicar la existencia de una igualdad de condiciones que implique ofrecer un trato similar entre los dos grupos. Además, no basta alegar que la carga tributaria es excesiva, pues el demandante debía señalar por qué la carga adicional supera las posibilidades económicas del sujeto pasivo; que la tarifa sea el doble (5% para personas naturales no residentes, 10% para personas naturales residentes) no es razón suficiente.

Como último argumento, el Ministerio consideró que el amplio margen de configuración normativa en materia tributaria hace que sea coherente con los conceptos de justicia, equidad y progresividad diseñar una contribución derivada de los ingresos provenientes de la repartición de dividendos a partir de tres rangos tarifarios. En ese sentido, señaló que el Legislador consideró posible imponer estos rangos tarifarios a los residentes porque (i) declaran sobre la totalidad de sus ingresos y dividendos tanto de fuente nacional como extranjera; (ii) sí pueden depurar dichos ingresos en la declaración del impuesto a la renta; y (iii) estas tarifas buscan darle mayor progresividad al sistema tributario, en la medida en que establece que quienes tienen más deben aportar más.

En el caso de los no residentes (i) no es posible determinar otro rango progresivo porque se desconocen sus ingresos totales; (ii) es coherente con el principio de eficiencia, ya que este impuesto no les demanda depurar sus ingresos ni compensar pérdidas; y (iii) no es posible exigir el pago de los tributos por todos sus ingresos ya que estos se localizan en su mayoría fuera de la jurisdicción colombiana.

Del mismo modo, consideró que bajo la lógica del actor en la que residentes y no residentes deben ser tratados de forma similar, no sería admisible el rango exento para

las personas naturales residentes. El actor no puede pretender aplicar su argumento sólo para disminuir la tarifa de 10% a 5%, pues eso no toma en consideración que no existe tarifa de 0% para los no residentes. Si se aceptara la tesis del actor, la consecuencia sería eliminar los rangos tarifarios y gravar a todas las personas naturales residentes con el 5%.

INTERVENCIONES INSTITUCIONALES

1.- Universidad del Rosario

La Universidad del Rosario solicitó que se declare la **INEXEQUIBILIDAD** de las normas acusadas, debido a que la regulación del impuesto a los dividendos o participaciones consagra tratos diferenciados e injustificados violatorios de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria.

En relación con el **cargo principal**, la universidad destacó que las personas jurídicas nacionales no son sujetos pasivos del impuesto en mención, mientras que las personas naturales residentes están obligadas a pagar dicho impuesto con una tarifa del 5% o del 10%, circunstancia que generó un beneficio para el primer grupo de contribuyentes y una carga desproporcionada para el segundo. A juicio de la interviniente, esta diferenciación no cuenta con una justificación constitucional o legal, ni considera la capacidad contributiva y la realidad económica de los sujetos, razón por la que también desconoce el principio de equidad y justicia tributaria.

Con respecto al **cargo subsidiario**, la interviniente señaló que si bien el legislador tiene amplia libertad en la definición de los tributos, esta potestad se encuentra limitada por el deber de garantizar la equidad y la justicia en la distribución de las cargas.

A partir de ese deber, señaló que en la ponencia para el primer debate en la Comisión Conjunta del Congreso la tarifa especial para sociedades extranjeras y personas naturales no residentes se redujo al 5% con el propósito de incentivar la inversión extranjera. Sin embargo, considera que esta motivación no es suficiente, ya que no explica la necesidad de mantener la tarifa del 10% para las personas naturales residentes. Por lo tanto, señala que la distinción resulta discriminatoria, pues además de carecer de justificación, desconoce el principio de generalidad de los tributos, la capacidad de los contribuyentes y sus circunstancias fácticas.

2.- Academia Colombiana de Jurisprudencia

La Academia Colombiana de Jurisprudencia solicitó que se declare la **EXEQUIBILIDAD** de las normas acusadas **por la distinción entre personas naturales y sociedades como sujetos pasivos del gravamen y la INEXEQUIBILIDAD de la tarifa del 10%** prevista en el artículo 6º de la Ley 1819 de 2016 para las personas naturales residentes en Colombia por dividendos superiores a 1000 UVT.

Con respecto al **cargo principal**, la Academia indicó que la exclusión de las sociedades nacionales como sujetos pasivos del impuesto a los dividendos o participaciones tiene una finalidad legítima y responde a las diferencias entre los sujetos identificados en la demanda.

La interviniente señaló que para examinar la equidad de las normas acusadas que gravaron los dividendos o participaciones recibidos por personas naturales, pero no los obtenidos por sociedades nacionales, es necesario acudir a la metodología desarrollada por la Corte Constitucional consistente en: (i) establecer las semejanzas y diferencias entre las situaciones que se comparan; (ii) determinar la importancia de esas similitudes y divergencias; y (iii) concluir si por ser más relevantes las primeras es imperativo un trato paritario o por ser más importantes las segundas es equitativo un trato diferencial; el interviniente concluye que (i) la semejanza principal entre las personas jurídicas y naturales nacionales reside en que perciben dividendos o utilidades que ya fueron gravados en la sociedad que las reparte y (ii) la diferencia más importante consiste en que sólo las personas jurídicas pueden, a su vez, repartir esos dividendos a sus socios.

La divergencia identificada justifica la exclusión que plantean las normas acusadas, pues en el caso de que se gravaran los dividendos recibidos por sociedades nacionales se produciría una “*cascada de impuestos*”⁸ y una múltiple tributación sobre la misma realidad económica, ya que cada sociedad que recibe dividendos los reparte, a su vez, en esa misma calidad a sus socios, mientras que las personas naturales no pueden transferir esos recursos a terceras personas con el carácter de dividendos.

Por último, precisó que cuando los dividendos o participaciones pasan sucesivamente a diversas personas jurídicas, finalmente llegará un punto en el que la distribución se hará a personas naturales, las cuales serán gravadas con el impuesto a los dividendos. En ese momento, se restablece la igualdad en el trato de todas las personas naturales, razón por la cual, la previsión legal demandada es constitucional.

En relación con el **cargo subsidiario**, la entidad señaló que la distinción en la tarifa del impuesto a los dividendos o participaciones entre personas naturales residentes (10% por dividendos superiores a 1000 UVT) y personas naturales no residentes (5% por cualquier cuantía) debe evaluarse de acuerdo con la metodología precitada. Con base en ese método, advirtió que en el caso bajo examen las semejanzas entre personas naturales residentes y no residentes son más relevantes que las diferencias, pues se trata de sujetos que tienen la misma capacidad contributiva, derivada de los dividendos recibidos por su participación en una sociedad colombiana, y la residencia en el país no altera ese elemento común, que es el principal para la determinación del gravamen. En consecuencia, la previsión de una tarifa superior, fundada en la residencia, genera una distinción injustificada y violatoria del principio de equidad tributaria.

3.- Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (en adelante ICDT) solicitó que se declare la **INEXEQUIBILIDAD** de las normas acusadas, debido a que trasgreden los principios de justicia y equidad tributaria, así como la finalidad constitucional de mantener un orden justo. No obstante, señaló que en caso de que este cargo no prospere, considera que la tarifa del 10% demandada se ajusta a la Constitución, ya que la exclusión de las sociedades y personas naturales nacionales corresponde a una medida razonable, proporcional, adecuada y necesaria y la diferencia tarifaria

⁸Folio 148, cuaderno 1.

responde a un fin constitucional legítimo. La intervención hace un análisis temático para estudiar los principios de justicia y equidad y terminar con el de igualdad.

El interviniente resaltó que las normas acusadas vulneran el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución, según el cual la financiación del Estado debe llevarse a cabo dentro de las nociones de justicia y equidad. En su criterio, estas disposiciones desconocen la capacidad contributiva de los socios y/o accionistas, ya que gravan dos veces un mismo hecho. Lo anterior, debido a que el objeto del impuesto es la misma renta que aparece en un primer momento como una utilidad obtenida por la sociedad, pero que posteriormente se distribuye a manera de dividendos o participaciones a los socios.

De este modo, el ICDT aludió a los argumentos que en otra ocasión presentó en la Academia Colombiana de Jurisprudencia cuando se discutía esta propuesta en el marco de la Reforma Tributaria. El Instituto señaló que la imposición de impuestos sobre la sociedad y los socios trae como consecuencia que los inversionistas prefieran la compra de valores de renta fija en lugar de la adquisición de acciones. Asimismo, indicaba que este hecho ha causado que los inversionistas busquen recursos a través de préstamos y no mediante emisión de acciones, lo que ha invertido de manera peligrosa la relación entre deuda y patrimonio.

De esta forma, el Instituto señaló que esta norma grava un supuesto que ha sido previamente gravado con el mismo impuesto, con el pretexto de la existencia de la ficción de la persona jurídica. Por lo anterior, la Ley hace (i) concurrir al mismo valor dos veces ante el fisco, de manera que desconoce que se trata de la misma capacidad económica; y (ii) que las utilidades ganadas son las mismas cuando se distribuyen. Por lo tanto, el mero traslado de dividendos al accionista como acreedor de una cuota que hace parte de las ganancias no puede ser interpretado como un nuevo índice de capacidad contributiva para diseñar un impuesto.

Sobre este punto, señaló que países como Austria, Bélgica, Dinamarca, Alemania y Holanda, han llevado a cabo diversas iniciativas con el objetivo de evitar la doble tributación sobre los dividendos o participaciones societarias. En ese sentido, reiteró que la medida implementada trasgrede los principios de equidad y justicia que delimitan el deber de contribuir, por lo que se desconoce el fin constitucional de mantener la vigencia de un orden justo. Lo anterior debido a que esta disposición ordena que las personas naturales, socias y/o accionistas tributen sobre una renta que ya haya sido previamente gravada en cabeza de la sociedad, sin que de ninguna manera exista algún tipo de imputación o deducción que considere el efecto del tributo sobre las mismas ganancias.

Ahora bien, también señaló que en relación con el principio de igualdad el accionante presenta dos reproches: el primero porque no se incluya dentro del presupuesto del gravamen a las sociedades nacionales que figuran como socias. El segundo apunta al hecho de que la norma demandada determine una tarifa diferencial del impuesto a los dividendos a las personas naturales residentes y no residentes.

En atención a dichas censuras, el Instituto hizo referencia a la jurisprudencia constitucional, según la cual debe aplicarse un test intermedio de proporcionalidad para analizar normas de carácter tributario. Relató que este test tiene dos criterios fundamentales: uno subjetivo y otro objetivo. El primero apunta a determinar si los

sujetos sobre los que recae la norma son similares o diametralmente distintos. El segundo se refiere a si la norma cumple con los requisitos de razonabilidad, proporcionalidad, adecuación y necesidad.

Con respecto al primer criterio, el ICDT señaló que se cumple. En efecto, tanto las personas naturales como las sociedades pueden ser socios y/o accionistas de otra sociedad, ya que pueden contribuir a esta mediante aportes realizados a un patrimonio constituido. Sobre el segundo, también afirmó que se cumple, ya que persigue una finalidad constitucionalmente razonable en la medida en que busca evitar una múltiple tributación.

De este modo, sostuvo que la hipótesis del demandante en el cargo principal es errada, ya que se funda en la falsa premisa según la cual es posible omitir indefinidamente el impuesto mediante la realización de inversiones a través de distintas sociedades. Además, el actor señaló que excluir a las sociedades nacionales del gravamen implica defender no solo un doble tributo, sino también una múltiple tributación debido a que es posible que dentro de una misma estructura societaria se grave un mismo hecho económico en distintas circunstancias. Para el Instituto, no incluir a las sociedades nacionales como sujetos pasivos del impuesto a los dividendos es una medida razonable en términos de igualdad porque evitaría que se diluyan las utilidades obtenidas a través de una tributación en cascada.

Sobre el cargo subsidiario, sostuvo que los supuestos de hecho de la norma regularizan un elemento en común y uno diferencial: esta se aplica a las personas naturales, pero la graduación de la tarifa depende de si son o no residentes. En ese sentido, señaló que, si los elementos diferentes son de mayor importancia que los comunes, es importante revisar si existe alguna inequidad. Por lo anterior, afirmó que en este caso es importante aplicar un test de igualdad.

De este modo, apuntó que la medida es razonable porque su objetivo es fomentar la inversión extranjera en el país. Resaltó que la tarifa diferencial que prevé la Ley 1819 de 2016 para los dividendos percibidos por las personas no residentes, se adecúa a la facultad del Estado de proteger las inversiones que llevan a cabo los extranjeros. Además, señaló que la norma también es proporcional porque busca atraer capital extranjero, de manera que no se sacrifica el principio de igualdad. Por último, recalcó que la medida es necesaria ya que si las personas naturales residentes pudieran acceder al beneficio no habría ningún incentivo para la inversión extranjera.

Finalmente, resaltó que el modelo de Convenio Tributario sobre la renta y patrimonio de la OCDE, que ha adoptado Colombia, dispone en su artículo 11 que la tarifa de tributación para los dividendos percibidos por los Estados parte del convenio asciende al 5% o al 15% del importe total del dividendo. De esta manera, ultimó que la medida es razonable, proporcionada, adecuada y necesaria para que el Legislador colombiano establezca una tarifa distinta para personas naturales residentes.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, en concepto No. 6415, recibido el 19 de julio de 2018, solicitó a la Corte que declare **EXEQUIBLES**, por los cargos analizados, los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016 que, respectivamente, adicionaron y modificaron los artículos 242 y 245 del ET, así como la expresión “*Los dividendos y*

participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional”, contenida en el artículo 48 del ET, modificado por el artículo 2º de la Ley 1819 de 2016.

Los problemas jurídicos fueron planteados por la Procuraduría en los siguientes términos⁹

“(…) [E]l artículo 6º de la Ley 1819 de 2016, al haber establecido una tarifa especial del impuesto sobre la renta que perciban¹⁰ por dividendos o participaciones personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en Colombia, provenientes de la distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, así como lo regulado en el artículo 7º de la misma Ley, al haber fijado una tarifa especial del impuesto sobre la renta para dividendos o participaciones percibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes, viola el principio de equidad tributaria horizontal -y, por consecuencia, la vigencia de un orden justo-, por no tener como sujetos pasivos de dichas tarifas especiales del impuesto sobre la renta para dividendos y participaciones, a las sociedades nacionales inversoras en las sociedades que generan las utilidades cuyos dividendos no están sujetos al pago de la tarifa especial de impuesto de renta.(…)

[E]l artículo 6º de la Ley 1819 de 2016 que contempla la adición del artículo 242 al Estatuto Tributario, al haber establecido una tarifa especial del impuesto sobre la renta del 10% sobre el valor superior a 1000 Unidades de Valor Tributario que perciban por dividendos o participaciones personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en Colombia, provenientes de la distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, viola el principio de igualdad y equidad tributaria horizontal, en comparación con la tarifa especial del impuesto sobre la renta para dividendos o participaciones percibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes por ser aquella solo del 5%, según se prevé en el artículo 7º de la misma Ley 1819, norma que modificó el artículo 245 del Estatuto Tributario.”¹¹

Frente al cargo principal, el Ministerio Público presentó varios supuestos en los que no se viola el principio de equidad tributaria horizontal. A este respecto, mencionó la tarifa especial del impuesto sobre la renta que perciben por dividendos o participaciones: (i) personas naturales residentes, y (ii), sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte residían en Colombia. Estas tarifas deben provenir de la distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional. El Ministerio Público también menciona la tarifa especial del impuesto sobre la renta para dividendos o participaciones percibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas

⁹ Aunque en si concepto cambia el orden de los cargos con respecto al planteado por el demandante, por razones metodológicas se mantiene la estructura de análisis del cargo principal y del subsidiario.

¹⁰ Dividendos abonados o pagados en cuenta.

¹¹ Fls. 4 y 5.

naturales no residentes. En razón de la no violación del principio de equidad tributaria horizontal, estos supuestos no afectan la vigencia de un orden justo. Esto se da gracias a que se tienen como sujetos pasivos de dichas tarifas especiales a las sociedades nacionales inversoras en las sociedades que generan las utilidades cuyos dividendos no están sujetos al pago de la tarifa especial de impuesto de renta.

No obstante, la Procuraduría aclaró que el ciudadano debió demandar el inciso 1° del artículo 48 ET, tal y como fue modificado por el artículo 2° de la Ley 1819 de 2016, no los artículos 242 y 245 ET porque es aquella norma la que excluye de la exención del tributo a las personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en Colombia. Esta norma también excluye a las sociedades y entidades extranjeras y personas naturales no residentes, de la exención de no constituir renta ni ganancia ocasional los dividendos y participaciones que perciban en su condición de socios o accionistas de la sociedad que genera las utilidades, y limita dicha exención únicamente a los socios y accionistas que sean sociedades nacionales. El artículo 48 es del siguiente tenor: *“Los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.”* Su contenido previo incluía a dichos sujetos pasivos en los siguientes términos: *“Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional”*.

Con base en estas consideraciones y en el principio *pro actione*, el Procurador solicitó que se integraran normativamente el inciso 1° del artículo 48 ET, modificado por el artículo 2° de la Ley 1819 de 2016, con las normas demandadas. Lo anterior, con el fin de salvaguardar la unidad normativa.

Para analizar los cargos por violación al principio de equidad horizontal y al de vigencia de un orden justo, por el hecho de no tener como sujetos pasivos de tarifas especiales del impuesto sobre la renta para dividendos y participaciones, a las personas jurídicas anteriormente mencionadas, se debe analizar si existe un tratamiento discriminatorio. Para lograr esto, se debe tener en cuenta que dicho principio tributario alude a la necesidad de dar el mismo trato a los sujetos pasivos que se encuentren en idénticas circunstancias generadoras de la obligación. Por consiguiente, para el análisis se debe determinar si existe un trato diferenciado entre iguales y, de ser así, si el mismo tiene alguna justificación.

Para establecer si existe trato legal diferenciado para sujetos tributarios iguales, se utilizó como punto de referencia comparativo el concepto de inversores como sujetos pasivos de la obligación tributaria. La Procuraduría constató que existe un tratamiento tributario diferente en lo correspondiente a la exención de la cual gozan las sociedades nacionales inversoras en las sociedades que generan las utilidades cuyos dividendos no están sujetos al pago de la tarifa especial de impuesto de renta frente a las tarifas especiales, en relación con los dividendos y participaciones recibidos por personas naturales residentes y por personas naturales no residentes y sociedades y entidades extranjeras en la forma regulada en los artículos 242 y 245 del ET.

La justificación de dicho tratamiento tributario es evitar que las sociedades nacionales se descapitalicen y que la actividad económica continúe su disminución. Para ello, el artículo 2° de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 48 del ET. Así, circunscribió la no constitución de renta ni ganancia ocasional a los dividendos y participaciones percibidos por las sociedades nacionales por las utilidades que obtienen de sus inversiones en otras sociedades, o porque las sociedades nacionales generadoras de las utilidades no autoricen su reparto.

Con la finalidad de no generar descapitalización, esta modificación excluyó de tal exención tributaria a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que, al momento de su muerte, eran residentes en Colombia, y les impuso la obligación de tributar de acuerdo con lo establecido en el artículo 242 del ET. De igual manera, varió la tarifa especial del impuesto sobre la renta para dividendos o participaciones percibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes.

De acuerdo con lo anterior, la manera en la que el Congreso de la República reguló la no constitución de renta ni ganancia ocasional procedente de los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, circunscrito únicamente a que esos socios o accionistas sean sociedades nacionales, y estableció las tarifas especiales en relación con tales dividendos recibidos por personas naturales residentes y por personas naturales no residentes y sociedades y entidades extranjeras en la forma regulada en los artículos 242 y 245 del ET, resulta constitucionalmente válida a la luz de la soberanía fiscal y tributaria del Estado colombiano, que permite dar un trato diferente a las sociedades nacionales frente a los residentes y extranjeros, sin que ello afecte los derechos fundamentales.

Con respecto al cargo subsidiario, la Procuraduría afirmó que la tarifa especial del impuesto sobre la renta del 10% sobre el valor superior a 1000 UVT que perciban por dividendos o participaciones personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en Colombia, provenientes de la distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, no viola el principio de igualdad y equidad tributaria horizontal en comparación con la tarifa especial del impuesto sobre la renta para dividendos o participaciones percibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes por el hecho de ser sólo del 5%.

Este cargo exige analizar si el Legislador estaba o no obligado a tratar de idéntica manera, en materia de tarifa especial del impuesto sobre la renta para dividendos o participaciones, a las personas naturales residentes y a las sociedades y entidades extranjeras y personas naturales no residentes, por encontrarse en la misma posición o nivel de competitividad en el mercado o gozar de la misma capacidad económica contributiva.

La Vista Fiscal analiza cómo se debe entender el trato igual en materia tributaria en su expresión de equidad horizontal. En estos casos, parte de la premisa según la cual las personas en Colombia están en la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado según su capacidad económica, asunto cuya regulación es potestad del Congreso de la República, con base en el principio democrático o principio de legalidad.

Esto significa que el legislador goza de un amplio margen de configuración regido por los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, respecto del cual el control de constitucionalidad de las normas tributarias no es tan estricto, y estas solo podrán declararse inexecutable cuando es evidente que establecen tratos discriminatorios por favorecimientos o imposiciones desmedidas y sectorizadas que no tienen ningún tipo de justificación.

En el presente caso, el tema de dividendos y participaciones se modificó para que las sociedades nacionales no se descapitalizaran y la actividad económica no continúe disminuyendo. Por estas razones, el Legislador reformó la tarifa especial del impuesto sobre la renta para dividendos o participaciones percibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes, según lo establecido en el artículo 245 ET y de acuerdo con la modificación prevista en el artículo 7° de la Ley 1819 de 2016.

En consonancia con el artículo 48 ET, el artículo 49 ibídem establece el procedimiento para determinar los dividendos y participaciones que no serán gravados o serán gravados con tarifas especiales establecidas en los artículos 242 y 245 del referido Estatuto. Cuando el Procurador procedió a analizar el asunto de las tarifas especiales en relación con los dividendos percibidos por personas naturales residentes y por personas naturales no residentes, y sociedades y entidades extranjeras en la forma regulada en los artículos 242 y 245 del Estatuto Tributario, anotó que primero se debe determinar si existe tratamiento diferente para situaciones jurídicas iguales o muy similares; y, si ello ocurre, establecer si resulta o no constitucionalmente razonable o justificado.

Para establecer si existe o no un trato legal diferenciado para sujetos tributarios iguales, la Vista Fiscal usa nuevamente como punto de referencia comparativo el concepto de inversores para concluir que existe un tratamiento tributario diferente en lo correspondiente a las tarifas especiales, en relación con los dividendos y participaciones recibidas por personas naturales residentes y por personas naturales no residentes y sociedades y entidades extranjeras.

Posteriormente, determina si ese tratamiento tiene justificación constitucional. Al respecto, consideró que la reforma tributaria efectuada mediante la Ley 1819 de 2016 está encaminada a responder a la situación de crisis en la economía colombiana y en la finanzas públicas, causadas por la caída mundial de los precios del petróleo y la baja producción del crudo de Colombia aunado a la falta de otras fuentes económicas que sustituyan o equilibren tal contexto económico adverso, incluida la caída de la inversión extranjera por la misma situación económica interna y por la volatilidad de los mercados internacionales que hace que los inversionistas extranjeros busquen mercados e inversiones más seguras en otras latitudes. Ante esas circunstancias, resulta válido que se hagan reformas tributarias como esta, que fija tarifas especiales en relación con los dividendos y participaciones recibidas por personas naturales residentes y por personas naturales no residentes y sociedades y entidades extranjeras en la forma regulada en los artículos 242 y 245 del ET.

De acuerdo con lo anterior, el Ministerio Público concluyó que es constitucional que la ley establezca tratamientos diferenciales sin que esto constituya discriminación, dado que obedecen y responden a sendas justificaciones objetivas. En efecto, el primer

objetivo de esta escala tarifaria consiste en evitar que las sociedades nacionales se descapitalicen y de esta manera promover que la economía se dinamice mediante la innovación y la búsqueda de nuevos mercados.

Para el caso de las tarifas especiales en relación con los dividendos y participaciones recibidas por personas naturales residentes, la disposición acusada establece un sistema progresivo que consulta la equidad contributiva del inversor, a mayores dividendos recibidos, mayor es la tributación como consecuencia de tener mayor propiedad accionaria. Esta escala va desde la tributación de 0% hasta el 10%: hasta las primeras 600 unidades de valor tributario -UVT- que reciban los socios o accionistas residentes por dividendos o participaciones, pagan 0% de impuesto de renta; por encima de las 600 UVT y hasta 1000 UVT, pagan 5% de impuesto de renta; y frente a lo que reciban por encima de 1000 UVT, se paga el 10%.

Además, esta previsión pretende democratizar la propiedad accionaria por medio de la atracción de pequeños inversionistas a esas sociedades, teniendo en cuenta que las primeras 600 UVT no pagan la tarifa especial del impuesto de renta.

Ahora bien, en cuanto a las tarifas especiales, en relación con tales dividendos recibidos por personas naturales no residentes, sociedades y entidades extranjeras en la forma regulada en el artículo 245 del ET, la ley estableció que la tarifa general es del 5% sobre todos los dividendos que reciban en el evento que la sociedad en la que tengan las inversiones accionarias ya haya pagado el impuesto de renta por las utilidades obtenidas, porque, de lo contrario, se tiene que pagar la tarifa plena del impuesto de renta del 35% sobre la totalidad de dividendos o participaciones que reciba el inversor no residente. La tarifa del 5% tiene como finalidad atraer inversión extranjera, lo cual es un objetivo válido en el contexto en que se presentó y aprobó la reforma tributaria en la Ley 1819 de 2016. De hecho, inicialmente la tarifa que presentó el Gobierno Nacional en el proyecto de reforma tributaria era del 10%, y fue disminuida en el trámite legislativo al 5%.

De acuerdo con lo anterior, junto con las demás razones expuestas, la manera en que el Congreso de la República estableció las tarifas especiales en relación con tales dividendos percibidos por personas naturales residentes y por personas naturales no residentes y sociedades y entidades extranjeras, resulta constitucionalmente válida a partir de la soberanía fiscal y tributaria del Estado, pues está facultado para dar tratamientos diferentes a los residentes y extranjeros sin que con ello se vulneren derechos fundamentales. De hecho, si bien el artículo 2° del Decreto 119 de 2017 consagra la igualdad de trato entre las inversiones de residentes y no residentes, también reafirma la soberanía fiscal y tributaria de Colombia en relación con la inversión extranjera.

Al tenor de los criterios precedentes, el Ministerio Público le solicitó a la Corte Constitucional declarar ajustada al orden superior la tarifa especial del impuesto sobre la renta del 10% sobre el valor superior a 1000 Unidades de Valor Tributario que perciban por dividendos o participaciones personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que, al momento de su muerte, eran residentes en Colombia, provenientes de la distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. Conforme al artículo 241 numeral 4° de la Constitución, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad de los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”*, ya que se trata de una demanda de inconstitucionalidad en contra de una norma que hace parte de una Ley de la República.

Asuntos preliminares

2. El demandante formuló dos cargos en contra de los artículos 6° y 7 de la Ley 1819 de 2016. En el primero adujo que se transgreden los principios de equidad y justicia tributarias (arts. 95.9 y 363 Superiores) que son una manifestación del orden justo (art.2 Superior) son inconstitucionales por desconocer los artículos 2° (orden justo). De manera subsidiaria, alegó que la tarifa del “10%” contenida en el artículo 6 viola los artículos 13 (igualdad), 95.9 y 363 (equidad horizontal y justicia tributarias).

El Ministerio de Hacienda considera que los cargos carecen de especificidad, suficiencia y certeza. Por su parte, la Procuraduría estima necesario integrar la unidad normativa. Bajo estas circunstancias, la Corte deberá analizar si la demanda cumplió con todos los requisitos exigidos para generar un juicio de constitucionalidad y la necesidad de integrar la unidad normativa. Una vez se hayan verificado los anteriores elementos, y de ser procedente, la Corte abordará el estudio de fondo de la demanda de la referencia.

Aptitud de la demanda¹²

3. Al respecto, recuerda la Sala que la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido reiteradamente¹³ que la acción pública de inconstitucionalidad constituye una manifestación del derecho fundamental a la participación ciudadana, convirtiéndose en un instrumento jurídico valioso que le permite a los ciudadanos defender el poder normativo de la Constitución y manifestarse democráticamente frente a la facultad de configuración del derecho que ostenta el Legislador (artículos 150 y 114 CP)¹⁴.

Ahora bien, aunque la acción de inconstitucionalidad es pública, popular¹⁵, no requiere de abogado¹⁶ y tampoco exige un especial conocimiento para su presentación, lo cierto es que el derecho político a interponer acciones públicas como la de inconstitucionalidad (art. 40-6 C.P), no releva a los ciudadanos de presentar argumentos serios para desvirtuar la presunción de validez de la ley y de observar cargas procesales mínimas en sus demandas que justifiquen debidamente sus pretensiones de inexecutableidad.

¹² Las consideraciones de este apartado fueron tomadas de la argumentación desarrollada por este despacho en la sentencia C-010 de 2018.

¹³ Ver entre otras las sentencias C-1095 de 2001, C-1143 de 2001, C-041 de 2002, A. 178 de 2003, A. 114 de 2004, C-405 de 2009, C-761 de 2009 y C-914 de 2010.

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-330 de 2013. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-358 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

¹⁶ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C -978 de 2010. M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

Estos requisitos, como se ha indicado, son mínimos y buscan, de un lado, promover el delicado balance entre la observancia del *principio pro actione* -que impide el establecimiento de exigencias desproporcionadas a los ciudadanos que hagan nugatorio en la práctica el derecho de acceso a la justicia para interponer la acción pública enunciada-, y de otro, asegurar el cumplimiento de los requerimientos formales mínimos exigibles conforme a la ley, en aras de lograr una racionalidad argumentativa que permita el diálogo descrito¹⁷ y la toma de decisiones de fondo por parte de esta Corporación¹⁸.

Desde esta perspectiva, si bien es cierto que en virtud de lo preceptuado por el principio *pro actione* las dudas de la demanda deben interpretarse en favor del accionante¹⁹ y la Corte debe preferir una decisión de fondo antes que una inhibitoria²⁰, también es cierto que esta Corporación no puede corregir de oficio ni complementar los aspectos confusos, ambiguos o incompletos que surjan de las demandas ciudadanas²¹ "*so pretexto de aplicar el principio pro actione, pues, se corre el riesgo de transformar una acción eminentemente rogada, en un mecanismo oficioso*"²², circunstancia que desborda el sentido del control de constitucionalidad por vía de acción que le compete.

4. El artículo 2° del Decreto 2067 de 1991 fija las condiciones o requisitos mínimos de procedibilidad de las demandas de inconstitucionalidad, exigiéndole a los ciudadanos que: (i) señalen las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación; (ii) delimiten las preceptivas constitucionales que consideran violadas; y (iii) expliquen las razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas.

En lo concerniente al requisito relacionado con las "*razones o motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas*", esta Corporación ha precisado de manera consistente en su jurisprudencia, que dichas razones deben ser conducentes para hacer posible el diálogo constitucional que se ha mencionado. Ello supone el deber para los ciudadanos de "*formular por lo menos un cargo concreto, específico y directo de inconstitucionalidad contra la norma acusada, que le permita al juez establecer si en realidad existe un verdadero problema de índole constitucional y, por tanto, una oposición objetiva y verificable entre el contenido literal de la ley y la Carta Política*"²³.

5. En ese orden de ideas, para la jurisprudencia de esta Corporación²⁴ el *concepto de la violación* requiere que los argumentos de inconstitucionalidad contra las normas acusadas sean: i) *claros*, es decir, que exista un hilo conductor en la argumentación que permita comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan; ii) *ciertos*, la demanda habrá de recaer sobre una proposición jurídica real y existente; iii) *específicos*, en la medida que se precise la manera en que la norma

¹⁷ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁸ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-405 de 2009. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

¹⁹ Cfr. Sentencia C-533 de 2012. M.P. Nilson Pinilla, C-100 de 2011 M.P. María Victoria Calle Correa y C-978 de 2010 M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

²⁰ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-978 de 2010. M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. Ver también la sentencia C-533 de 2012. M.P. Nilson Pinilla.

²¹ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-358 de 2013. M.P. Mauricio González Cuervo.

²² Corte Constitucional. Sentencia C-304 de 2013, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

²³ Sentencia C-561 de 2002. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

²⁴ Ver, entre otros, auto 288 de 2001 y sentencias C-1052 de 2001 y C-568 de 2004, todas las providencias con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, y C-980 de 2005, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

acusada vulnera un precepto o preceptos de la Constitución, con argumentos de oposición objetivos y verificables entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, lo que hace inadmisibles los argumentos vagos, indeterminados, abstractos y globales; iv) *pertinentes*, el reproche debe ser de naturaleza constitucional pues no se aceptan reproches legales y/o doctrinarios; y, v) *suficientes*, debe exponer todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio y que despierten duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición acusada.

6. En este caso, el ciudadano presenta **dos cargos, el principal** dirigido contra los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016 por la violación del principio de equidad horizontal -como versión de la igualdad en materia de impuestos y que corresponde a la manifestación del orden justo en materia tributaria- (artículos 2, 95.9 y 363 Superiores) por las siguientes razones:

(i) Las normas desconocen la capacidad contributiva de las personas naturales colombianas como sujetos pasivos del impuesto de renta para dividendos o participaciones porque grava esa porción de su patrimonio, mientras que las sociedades nacionales no tributan por ese concepto.

(ii) Las disposiciones son injustas porque establecen un trato diferenciado no justificado en favor de las sociedades nacionales.

(iii) Este es un beneficio exagerado en favor de las sociedades nacionales pues, a pesar de que se trate de sujetos jurídicos con una naturaleza distinta, son iguales como contribuyentes y perciben dividendos en su calidad de socios. Por lo tanto, el tratamiento tributario debería ser el mismo, es decir, no gravar a ninguno de los sujetos.

(iv) Estas previsiones desconocen la equidad horizontal porque no consultan la capacidad contributiva ni la realidad económica de los sujetos pasivos del impuesto de renta para dividendos y participaciones.

(v) Por las razones anteriores, el juicio que adelante la Corte debe ser estricto.

(vi) Esta norma permite que a través de cierto tipo de inversiones se pueda evadir el impuesto.

La tesis del **cargo subsidiario** no compara personas naturales y jurídicas obligados a pagar el impuesto de renta, dividendos y participaciones, sino la tarifa que deben pagar personas naturales y no residentes. En efecto, indica que la tarifa especial del impuesto sobre la renta del 10% para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes que perciban utilidades superiores a 1000 UVT, prevista en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016, afecta la cláusula de igualdad, así como los principios de equidad horizontal y justicia tributaria (artículos 13, 95.9 y 363 de la Carta Política) por las siguientes razones:

(i) El fragmento demandado plantea un tratamiento diferenciado injustificado, pues las personas naturales residentes que reciban dividendos superiores a 1000 UVT deben pagar una tarifa correspondiente al 10%, mientras que las personas naturales no residentes, sin importar la cuantía de los dividendos que reciban,

están obligados a pagar una tarifa del 5%. El demandante aplicó un test de razonabilidad.

(ii) Los **sujetos a comparar** son las personas naturales residentes cuyos dividendos superen 1000 UVT y las personas naturales no residentes que no lo superen.

(iii) Deben ser **tratados de forma paritaria** debido a que son competidores en el mercado y merecen condiciones que aseguren la competitividad sin injerencias. Por tal razón, el trato diferenciado no tiene ninguna justificación.

(iv) Aunque podría pensarse que el trato diferenciado de agentes semejantes podría estar justificado en la necesidad de incentivar la inversión extranjera en el país, esta **justificación no se extiende a la tarifa del 10%** cuestionada, pues resulta **desproporcionada** ya que no consulta la capacidad económica del contribuyente y permite una carga tributaria excesiva.

(v) Es importante considerar la existencia de otras leyes sobre la protección de las inversiones nacionales.

(vi) La tarifa es inequitativa porque el monto que recibe el socio se relaciona con la capacidad económica de la sociedad que reparte los dividendos o participaciones, no con su propia capacidad económica.

(vii) La diferencia de tarifas es del doble, lo que resulta desproporcionado.

7. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público considera que los cargos no reúnen los requisitos generales que debe tener toda demanda de inconstitucionalidad. Con respecto al **cargo principal**, alegó la falta de especificidad, suficiencia y certeza por las siguientes razones:

(i) El cargo se funda en proposiciones inexistentes que no son suministradas por la norma sino por elucubraciones del demandante sobre la posible elusión del impuesto de acuerdo con la forma en que los sujetos hagan sus inversiones – como personas naturales o como parte de sociedades-. Estos elementos no se derivan de las normas, pues se limitan a fijar la tarifa del gravamen sobre la renta aplicable sobre las utilidades que perciben las personas naturales residentes, y los dividendos de las personas naturales y jurídicas extranjeras.

(ii) El punto anterior impide llevar a cabo el análisis constitucional ya que no es posible determinar cuál es la parte del texto que genera el trato discriminatorio entre las personas naturales.

(iii) La supuesta violación del principio de equidad horizontal no explicó por qué debe darse un trato igualitario a personas de distinta naturaleza jurídica, ni tampoco señaló de qué manera se encuentran en una circunstancia que requiera de un trato equivalente.

(iv) No expuso por qué infiere que las personas naturales y jurídicas cuentan con una misma capacidad contributiva que haga exigible la imposición de una tributación igualitaria.

Con respecto al **cargo subsidiario**, el Ministerio también señaló la ineptitud por incumplimiento del requisito de suficiencia por las siguientes razones:

(i) No expone de manera clara y suficiente cuáles son los términos de comparación necesarios para adelantar el estudio de constitucionalidad.

(ii) Es imperativo demostrar de qué manera dos o más sujetos o grupos se encuentran dentro de una situación fáctica análoga o muy similar y la demanda no señala por qué las personas naturales residentes y no residentes se encuentran en una situación muy similar, más allá del hecho de que ambas deban pagar impuestos.

(ii) La demanda no logra exponer por qué la tarifa del 10% es excesiva para los residentes y la del 5% es un beneficio desproporcionado para los extranjeros.

El primer cargo por violación del principio de justicia y equidad tributaria horizontal es apto

Expuesto lo anterior, la Corte procede a verificar si el asunto sometido a su estudio cumple los requisitos de aptitud de la demanda relacionados con el concepto de violación.

8. Para la Corte, el cargo principal reúne los requisitos para que se produzca un pronunciamiento de fondo. Primero, se acreditó la **claridad**, ya que la demanda presentó un hilo conductor en la argumentación que permite esclarecer su contenido y las razones por las cuales el actor considera que violan los principios de equidad y justicia tributarias, que además corresponden al de orden justo. Contrario a lo afirmado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Sala verificó la **especificidad**, pues el ciudadano precisó la manera en que las disposiciones acusadas desconocen el texto superior, específicamente estableció la relación entre el artículo 2º y los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Carta (justicia y equidad horizontal). De esta forma, se pudo establecer que, a juicio del demandante, el hecho de que tanto las sociedades como las personas naturales sean contribuyentes y perciban dividendos, en virtud del principio de equidad, debe generar un gravamen igual, contrario a la distinción establecida a la Ley. La demanda también reúne el requisito de **suficiencia** porque logró generar una duda mínima razonable sobre la constitucionalidad de los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016; en efecto, el demandante alega un trato diferenciado entre personas naturales y jurídicas que genera un beneficio desproporcionado para las segundas. Asimismo, expuso las razones por las que se trataba de sujetos comparables de cara a la norma acusada: (i) son contribuyentes; (ii) reciben dividendos en calidad de socios y, por ende, ejercen la misma actividad que grava la norma; y (iii) pueden tener la misma capacidad contributiva. El cargo contenido en la demanda es **cierto** al recaer sobre una proposición jurídica real y existente como es la formulada por el ciudadano, que se deriva de los artículos 6º y 7º acusados que regulan la tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por personas naturales y jurídicas; además, es **pertinente** debido a que el reproche presentado por los ciudadanos fue de naturaleza constitucional, tras considerar en su demanda que las normas acusadas desconocieron los artículos 2, 95 numeral 9 y 363 superiores, por lo que no se evidencia que los mismos se fundamenten exclusivamente en razones legales o meras apreciaciones como equivocadamente lo expresó el Ministerio interviniente. Aunque ese tipo de razones fueron parte de la argumentación del demandante, lo cierto es que expuso argumentos constitucionales, por lo tanto, el cargo es apto, pues su argumentación no fue única y exclusivamente legal o derivada de hipótesis que no se derivaran de las normas acusadas.

El cargo subsidiario por violación de los principios de igualdad, justicia y equidad horizontal tributaria es apto

9. Esta Sala considera que el cargo subsidiario reúne los requisitos de aptitud que la habilitan para proferir un pronunciamiento de fondo. La argumentación es **clara**, ya que presentó razones comprensibles en contra de las normas acusadas por la supuesta violación de la justicia tributaria y de la igualdad como parte de la equidad horizontal en materia de impuestos. El reproche es **específico**, pues concretó de qué manera los artículos acusados desconocen el texto superior, en particular los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 de la Carta. La Corte discrepa del argumento del Ministerio de Hacienda que considera que el cargo es **insuficiente** ya que genera una duda sobre la constitucionalidad del artículo 6° de la Ley 1819 de 2016. En efecto, hace una comparación entre sujetos -personas naturales residentes que reciben más de 1000 UVT por dividendos y personas naturales no residentes- y tarifas -10% y 5% respectivamente- en términos constitucionales para demostrar un trato diferenciado injustificado y desproporcionado. También, brinda razones para arribar a esas conclusiones: la naturaleza de los sujetos como competidores y la necesidad de asegurar igualdad para garantizar competitividad en el mercado, además de la falta de relevancia que la norma le da a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. El cargo contenido en la demanda es **cierto** al recaer sobre un fragmento de la norma que efectivamente está contenido en ella; asimismo, es **pertinente** debido a que el reproche presentado por el ciudadano fue de naturaleza constitucional.

Con todo, es importante aclarar el alcance de la demanda, pues aunque el Ministerio de Hacienda y Crédito Público reprocha la falta de determinación del texto acusado, el concepto del Procurador General de la Nación no sólo entiende lo contrario sino que analiza otras hipótesis contenidas en los artículos- que no fueron consideradas por el actor ni por los intervinientes- y solicita declarar su constitucionalidad. Por lo tanto, la Corte procede a establecer el alcance de las normas acusadas y a analizar la solicitud de interpretación de las mismas.

Alcance de las normas y circunscripción de los cargos

10. Las normas acusadas reformaron los artículos 242 y 245 del Estatuto Tributario y se ubican en el Libro Primero que trata sobre el impuesto de renta y complementarios, y son parte del Capítulo IX referido a las tarifas del impuesto de renta. Los textos son complejos y establecen varios supuestos relacionados con la tarifa para los dividendos y participaciones en el siguiente sentido:

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

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

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

A partir del año gravable 2017, los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta a personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país, provenientes de distribuciones de utilidades gravadas conforme a lo dispuesto en el párrafo 2o del artículo 49, estarán sujetos a una tarifa del treinta y cinco por ciento (35%) caso en el cual el impuesto señalado en el inciso anterior, se aplicará una vez disminuido este impuesto. A esta misma tarifa estarán gravados los dividendos y participaciones recibidos de sociedades y entidades extranjeras.

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

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

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

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

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

Como puede observarse, el artículo 6º establece las siguientes hipótesis normativas y varias remiten a otras normas del Estatuto Tributario:

(i) Inciso primero y tabla regulan la tarifa del impuesto a la renta que surge de dividendos y participaciones, con estas particularidades.

* Periodo desde el que se aplicará lo previsto en el inciso: a partir del año gravable 2017.

* Concepto gravado: dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta.

*Características del concepto gravado: Recursos que provienen de la distribución de utilidades que hubieren sido consideradas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional (num. 3 art. 49 ET²⁵).

* Sujetos obligados:

(a) personas naturales residentes, y

(b) sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes del país.

* Tarifas según rangos de dividendos o participaciones recibidos por los sujetos obligados: 0-600 UVT 0%

600-1000 UVT 5%

1000 UVT en adelante 10%

(ii) Inciso segundo regula la tarifa del impuesto objeto de estudio con las siguientes precisiones:

*Periodo desde el que se aplicará lo previsto en el inciso: año gravable 2017.

²⁵ **“ARTICULO 49. DETERMINACIÓN DE LOS DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES NO GRAVADOS.** <Artículo modificado por el artículo 92 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1o de enero de 2013, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:

1. Tomará la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del respectivo año y le restará el resultado de tomar el Impuesto Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidado por el mismo año gravable, menos el monto de los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254 de este Estatuto.

2. Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de:

a) Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado; y

b) Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.

3. El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

4. El valor de que trata el numeral 3 de este artículo deberá contabilizarse en forma independiente de las demás cuentas que hacen parte del patrimonio de la sociedad hasta concurrencia de la utilidad comercial.

5. Si el valor al que se refiere el numeral 3 de este artículo excede el monto de las utilidades comerciales del período, el exceso se podrá imputar a las utilidades comerciales futuras que tendrían la calidad de gravadas y que sean obtenidas dentro de los cinco años siguientes a aquel en el que se produjo el exceso, o a las utilidades calificadas como gravadas que hubieren sido obtenidas durante los dos períodos anteriores a aquel en el que se produjo el exceso.

6. El exceso al que se refiere el numeral 5 de este artículo se deberá registrar y controlar en cuentas de orden.

7. La sociedad informará a sus socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, en el momento de la distribución, el valor no gravable de conformidad con los numerales anteriores.

PARÁGRAFO 1o. Lo dispuesto en el numeral 2 y 5 de este artículo no será aplicable a los excesos de utilidades que provengan de rentas exentas u otras rentas o beneficios tributarios cuyo tratamiento especial no se pueda trasladar a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares por disposición expresa de la ley.

PARÁGRAFO 2o. Las utilidades comerciales después de impuestos, obtenidas por la sociedad en el respectivo período gravable que excedan el resultado previsto en el numeral 3 tendrán la calidad de gravadas. Dichas utilidades constituirán renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares, en el año gravable en el cual se distribuyan, cuando el exceso al que se refiere este parágrafo no se pueda imputar en los términos del numeral 5 de este artículo. La sociedad efectuará la retención en la fuente sobre el monto del exceso calificado como gravado, en el momento del pago o abono en cuenta, de conformidad con los porcentajes que establezca el Gobierno Nacional para tal efecto.

PARÁGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo 3 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para efecto de lo dispuesto en los numerales 3, 4, 5 y 7 de este artículo, deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en el Título V del Libro Primero de este Estatuto.”

*Concepto gravado: los dividendos y participaciones pagados o abonados en cuenta provenientes de distribuciones de utilidades gravadas (art. 49 par. 2 ET)

*Sujetos obligados:

- (a) personas naturales residentes,
- (b) sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de la muerte eran residentes en el país y (c) sociedades y entidades extranjeras.

*Tarifa: 35%.

(iii) Parágrafo:

*Forma de retener el impuesto: retenido en la fuente sobre el valor bruto de los pagos o abonos en cuenta por dividendos o participaciones.

El artículo 7º contempla los siguientes elementos:

(i) Inciso único:

*Concepto gravado: dividendos o participaciones.

*Sujetos obligados:

- (a) sociedades y entidades extranjeras sin domicilio principal en el país,
- (b) personas naturales no residentes, y
- (c) sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia.

*Tarifa: 5%.

(ii) Parágrafo 1º:

*Supuesto: de acuerdo con los artículos 48²⁶ y 49 del ET los dividendos o participaciones corresponden a utilidades que deberían estar gravadas.

*Tarifa: 35% sobre el valor pagado o abonado en cuenta.

*Condición: el impuesto señalado en el inciso anterior se aplicará una vez disminuido este impuesto.

(ii) Parágrafo 2º

*Forma de retener el impuesto: será retenido en la fuente sobre valor bruto de pagos o abonos en cuenta por concepto de dividendos o participaciones.

11. La Sala considera que a pesar de las distintas hipótesis incluidas en las dos normas, el demandante restringió sus cargos sólo a dos: (i) la comparación entre las personas naturales -residentes y no residentes- y las sociedades nacionales, pues las primeras tributan sobre dividendos y las segundas no, siendo que tanto personas naturales como jurídicas ejercen la misma actividad: percibir dividendos, y (ii) la comparación entre las personas naturales residentes que reciben dividendos por más de 1000 UVT y las personas naturales no residentes, pues las primeras tienen un 10% de tarifa en el impuesto, mientras que las segundas tienen un 5%. El actor no se refiere a otros sujetos

²⁶ “**ARTICULO 48. LAS PARTICIPACIONES Y DIVIDENDOS.** <Artículo modificado por el artículo 2 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.

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

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

incluidos en la norma (sucesiones ilíquidas), a otras tarifas, a la forma de retener el impuesto, ni a las condiciones relacionadas con los artículos 48 y 49 ET.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que la Corte no está habilitada para ejercer un control oficioso, circunscribirá su estudio a los reproches presentados por el peticionario a fin de no usurpar el derecho ciudadano ni atribuirle un alcance que vaya más allá de los argumentos planteados en la demanda.

12. En suma, para la Corte es plenamente identificable la hipótesis demandada, la cual es una de varias posibles, por lo que su competencia se circunscribe a algunas hipótesis de la norma. En efecto, aunque el demandante acusa los textos completos de los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016, sólo presenta razones frente a dos supuestos: (i) la diferencia entre las personas naturales residentes y no residentes obligadas a pagar renta por concepto de dividendos y participaciones, y las sociedades nacionales no obligadas al pago del mismo tributo; y (ii) la tarifa del 10% impuesta a personas naturales residentes que perciban más de 1000 UVT por concepto de dividendos o participaciones frente a la tarifa de 5% que deben pagar las personas naturales no residentes. Una vez establecida la aptitud de los cargos y el alcance de la demanda, es necesario analizar la solicitud del jefe del Ministerio Público sobre la integración de la unidad normativa.

Integración de la unidad normativa²⁷. La necesidad de un análisis integrado de constitucionalidad de los artículos 6° y 7° -demandados- con el 2° de la Ley 1819 de 2016

13. Como fue anotado previamente, la Procuraduría solicitó integrar la unidad normativa de los artículos demandados con el artículo 2° de la misma ley, que reformó el inciso 1° del artículo 48 del ET que establece los sujetos para quienes los dividendos no constituyen renta o ganancia ocasional. Este aspecto es relevante porque el primer reproche del actor se refiere a la supuesta violación que genera tener como sujetos obligados del impuesto de renta sobre los dividendos o participaciones a las personas naturales residentes y no residentes, a diferencia de las sociedades nacionales que no tributan por este concepto. Para analizar la procedencia de esta petición, la Corte recordará brevemente su jurisprudencia sobre esta integración.

14. La facultad de esta Corporación para realizar la integración normativa es excepcional, puesto que no es un Tribunal que realice el control de constitucionalidad oficioso del ordenamiento jurídico. Esta habilitación se fundamenta en el inciso 3° del artículo 6° del Decreto 2067 de 1991, que establece: *“La Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales.”*

Esta Corte desde sus inicios estableció las reglas jurisprudenciales que rigen la utilización de esta figura procesal, con especial énfasis en su procedencia excepcional y en la interpretación restrictiva de las causales que habilitan su uso por parte de este Tribunal, puesto que, en principio, no procede el control oficioso de constitucionalidad de las normas que integran el ordenamiento jurídico. Por ejemplo,

²⁷ Las consideraciones generales de este apartado son tomadas de la sentencia C-010 de 2018 MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

en la **Sentencia C-539 de 1999**²⁸, esta Corporación expresó que excepcionalmente puede conocer la constitucionalidad de leyes ordinarias que no son objeto de control previo u oficioso, pese a que contra las mismas no se hubiese presentado demanda. En estos eventos procede la integración de la unidad normativa. Ahora bien, en relación con el carácter excepcional y la interpretación restringida de estas causales, la **Sentencia C-595 de 2010**²⁹ manifestó que la integración de la unidad normativa está restringida a las estrictas situaciones que la jurisprudencia de la Corporación ha decantado y constituye un recurso procesal para impedir un fallo inhibitorio³⁰.

En la **Sentencia C-814 de 2014**³¹, esta Corporación expresó que la excepcionalidad de la integración de unidad normativa se debe a que: i) implica un control oficioso del ordenamiento jurídico; y, ii) restringe el carácter participativo de las acciones de inconstitucionalidad, pues los intervinientes en el proceso no tienen la oportunidad de pronunciarse sobre los preceptos que conforman la unidad y no fueron demandados inicialmente³².

De este modo, en esa providencia la Corte estableció las reglas jurisprudenciales de procedencia de la integración de unidad normativa cuando:

- i) La demanda versa sobre una disposición jurídica que de manera independiente no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de tal forma que su interpretación y aplicación depende de integrar su contenido con el de otra disposición que no fue objeto de censura constitucional. De no realizarse la integración de normas, se podría incurrir en un fallo inhibitorio;
- ii) La disposición normativa objeto de control constitucional está reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas; y,
- iii) No se verifica ninguna de las causales anteriores, sin embargo, la norma demandada se encuentra “(...) *intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de*

²⁸ M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

²⁹ M.P. Jorge Iván Palacio Palacio.

³⁰ Cft. Sentencias C-558 de 2009, C-409 de 2009 y C-1201 de 2003. En la sentencia C-753 de 2008, la Corte señaló: “[E]sta Sala pasará a recordar la doctrina de esta Corporación respecto de la integración de unidad normativa, la cual sólo procede en tres hipótesis y de manera excepcional: (i) en primer lugar, en el caso cuando se demanda una disposición que no tiene un contenido normativo claro y unívoco, razón por la cual resulta necesario integrar su contenido normativo con el de otra disposición que no fue acusada, a fin de completar el enunciado normativo demandado y evitar así una decisión inhibitoria; (ii) en segundo lugar, cuando el enunciado normativo demandado se encuentra reproducido en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas, a fin de evitar que el fallo de constitucionalidad resulte inane; y (iii) cuando la disposición demandada se encuentra íntima o intrínsecamente vinculada o relacionada con otra disposición, respecto de la cual se yerguen serias sospechas de constitucionalidad. [É]ste requiere a su vez la verificación de dos requisitos: (i) en primer lugar, la existencia de una estrecha e íntima relación entre la norma demandada y algunas otras disposiciones no demandadas, con las cuales formaría una unidad normativa; y (ii) que respecto de las disposiciones no demandadas emerjan a primera vista serias dudas o cuestionamientos respecto de su constitucionalidad”.

³¹ M.P. Martha Victoria Sánchez Moncaleano.

³² Sobre el carácter excepcional de la conformación de la unidad normativa, cfr. la sentencia C-595 de 2010, M.P. Jorge Iván Palacio Palacio. Se demandó la inconstitucionalidad del párrafo del Artículo 1º de la Ley 1393 de 2009, que establece una presunción de culpa o dolo en material ambiental por las infracciones a la legislación en esta materia. Pese a que varios de los intervinientes solicitaron la integración normativa con disposiciones legales con un contenido similar, con fundamento en el carácter excepcional de la figura, la Corte negó la petición, argumentando que la norma cuestionada constituía un enunciado completo e independiente cuyo contenido podía determinarse por sí solo, que aunque algunas de sus expresiones se encontraban reproducidas en otros preceptos no demandados, se referían a hipótesis fácticas distintas, y que la mera similitud no hacía imperiosa la integración. Concluye entonces que “no procede la integración de la unidad normativa y, por lo tanto, el examen de constitucionalidad habrá de recaer exclusivamente sobre el contenido normativo demandado y bajo el cargo formulado”.

constitucionalidad”³³. En ese sentido, la procedencia de esta causal está condicionada a la verificación de dos requisitos adicionales, distintos y concurrentes: “(1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con las disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no acusadas aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales. A este respecto, la Corporación ha señalado que “es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación global de la cual forma parte la norma demandada, si tal regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad”.³⁴”³⁵

15. En conclusión, en principio, la Corte no puede realizar un control oficioso de constitucionalidad de las normas. Sin embargo, a través de la institución procesal de la integración de unidad normativa, puede realizar el examen de constitucionalidad de disposiciones jurídicas que no fueron demandadas en casos excepcionales desarrollados en la jurisprudencia constitucional. Por lo tanto, el análisis de procedibilidad de la unidad normativa debe hacerse bajo estrictos criterios hermenéuticos y con base en una interpretación restrictiva de las causales expuestas.

16. En el presente asunto, el Ministerio Público solicitó a la Corte la integración de la unidad normativa con el artículo de la Ley 1819 de 2016 (reformatorio del inciso 1° del artículo 48 ET). Lo anterior, debido a que esta norma establece que los dividendos o participaciones son ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional para los socios y accionistas que sean sociedades nacionales. En efecto, el inciso 1° del artículo 48 es del siguiente tenor: “*Los dividendos y participaciones percibidas por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional.*” Su contenido previo incluía a dichos sujetos pasivos en los siguientes términos: “*Los dividendos y participaciones percibidos por los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional*”.

Cabe recordar que el demandante acusa de inconstitucionales dos aspectos de las normas acusadas: (i) la diferencia entre personas naturales residentes y no residentes, obligadas a tributar y las sociedades nacionales no obligadas al pago del impuesto por concepto de dividendos y participaciones, de hecho, el demandante pretende que, para los dos grupos, los dividendos o participaciones no constituyan renta ni ganancia ocasional y, por lo tanto, no tengan gravamen; y (ii) la tarifa del 10% impuesta a personas naturales residentes que perciban más de 1000 UVT por concepto de dividendos o participaciones frente a la tarifa de 5% que deben pagar las personas naturales no residentes.

Aunque el concepto del Procurador no fue explícito en precisar en cuál de las hipótesis que la jurisprudencia constitucional se ha basado para considerar procedente la integración de la unidad normativa en este caso, se infiere que se trata del supuesto en el que la disposición normativa objeto de control constitucional está intrínsecamente relacionada con otra y, si la norma acusada fuera declarada inexecutable, se generaría una inconsistencia sistémica. Efectivamente, si la hipótesis reprochada por el

³³ Sentencia C-539 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz

³⁴ Sentencia C-320 de 1997 (M.P. Alejandro Martínez Caballero).

³⁵ Sentencia C-539 de 1999 M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

demandante -esto es, la tarifa del impuesto de renta a personas naturales por concepto de dividendos y participaciones- fuera declarada inexecutable, pero el inciso 1° del artículo 48 se mantuviera en el ordenamiento, el fallo llevaría a un problema sistémico, pues la norma que considera que los dividendos y participaciones de estos sujetos son constitutivos de renta o ganancia ocasional se mantendría en el ordenamiento, pero sería imposible recaudar el tributo porque las personas naturales no serían parte de la norma que fija las tarifas. Esta situación llevaría a la contradicción de mantener obligados a unos sujetos -las personas naturales- pero a la vez, hacer imposible el cumplimiento y recaudo del tributo.

La Sala considera que en este caso procede la integración normativa propuesta por la Procuraduría, pues presenta a primera vista una cuestión de inconstitucionalidad debido a que el inciso 1° del artículo 48 del ET, modificado por el artículo 2° de la Ley 1819 de 2016, determina los sujetos para quienes los dividendos y participaciones no constituyen renta ni ganancia ocasional, aspecto que podría desconocer la justicia y la equidad horizontal tal y como lo alegan el demandante y algunos intervinientes. Con todo, la Corte estima que el cargo subsidiario no requiere la integración, pues no cuestiona la imposición del gravamen para los sujetos que compara, sólo reprocha la diferencia en la tarifa. En ese sentido, la decisión que pueda adoptar la Sala sobre este asunto solo tendría un impacto directo en relación con los sujetos obligados, que corresponden a aquellos para quienes los dividendos constituyen renta o ganancia ocasional, lo que justifica que en esta ocasión se realice un pronunciamiento integral sobre las dos disposiciones jurídicas como unidad normativa en ese preciso elemento para asegurar la coherencia lógica y sistémica en términos constitucionales con respecto a los sujetos para quienes los dividendos y participaciones son renta o ganancia ocasional.

En suma, en cuanto a los asuntos preliminares de esta demanda de inconstitucionalidad, la Sala encontró que tanto el cargo principal como el subsidiario interpuestos por el demandante son aptos para ser analizados por la Corte. De igual forma, consideró que, al análisis de los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016, se debe integrar con el artículo 2° en tanto que modificó el del inciso 1° del artículo 48 del ET, modificado por el artículo 2° de la Ley 1819 de 2016, puesto que la disposición normativa objeto de control constitucional está intrínsecamente relacionada con este inciso y, si la norma acusada fuera declarada inexecutable, se generaría una inconsistencia sistémica, que la Corte debe evitar.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala pasa ahora a analizar la constitucionalidad de los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016, en conexión con el artículo 2° de la misma Ley en los puntos acusados.

El asunto bajo revisión y formulación de los problemas jurídicos

17. Con base en lo dicho previamente, los dos problemas jurídicos que debe abordar la Corte son los siguientes: (i) ¿el primer inciso del artículo 48 del ET, que excluye a las personas naturales residentes y no residentes de los sujetos que pueden considerar los dividendos o participaciones percibidos como no constitutivos de renta o ganancia ocasional, y los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016, que establecen la tarifa especial del impuesto de renta para dividendos o participaciones recibidos por estos mismos grupos desconoce la justicia y la equidad horizontal en materia tributaria como manifestaciones del orden justo? y, de manera subsidiaria (ii) ¿La tarifa especial

del impuesto de renta para dividendos o participaciones del 10% que deben pagar las personas naturales residentes sobre los dividendos o participaciones abonados en cuenta que superen las 1000 UVT -contenida en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016- desconoce la justicia, la igualdad y la equidad horizontal en materia tributaria porque el ordenamiento ha previsto una tarifa del 5% para las personas naturales no residentes?

Para abordar los problemas enunciados, la Corte (i) realizará una presentación general sobre el impuesto a la renta y los dividendos; (ii) se referirá al principio de equidad tributaria; y, finalmente, (iii) analizará la constitucionalidad del inciso 1° del artículo 48 del ET y de los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016. Sólo si este cargo no prospera (iv) estudiará la constitucionalidad de la tarifa del 10% contenida en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016.

El impuesto a la renta

18. Esta Corte ha reiterado que los impuestos no están vinculados con actividades estatales que beneficien en forma individual a los contribuyentes. Su finalidad es la financiación de los objetivos genéricos del Estado y, como tal, representan uno de sus ingresos más importantes³⁶. La Ley es la que determina los hechos generadores, así como también los sujetos activos y pasivos, las bases gravables y tarifas, y la obligación tributaria se origina al realizarse el presupuesto de hecho previsto en la Ley³⁷.

19. El impuesto de renta es una de las concreciones del artículo 95 de la Constitución Política que establece el deber de la persona y del ciudadano de “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”³⁸. Este deber constitucional supone la facultad estatal de establecer tributos para el cumplimiento de los fines sociales del Estado³⁹, los cuales, a su vez, han sido definidos por la doctrina como “*las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*”⁴⁰

La Corte Constitucional definió el impuesto sobre la renta con las siguientes características esenciales (**Sentencia C-393 de 2016**⁴¹): (i) grava los recursos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio; (ii) su recaudo ingresa directamente al presupuesto de la Nación; (iii) los sujetos pasivos de este gravamen son tanto personas naturales como jurídicas, quienes no están exonerados del pago de aportes parafiscales⁴²; y (iv) está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias. Es un tributo directo y obligatorio para el comerciante persona natural o jurídica, consistente en entregarle al Estado un porcentaje de sus utilidades fiscales obtenidas durante un período gravable, con el fin de coadyuvar a sufragar las cargas públicas.

³⁶ Sentencia C-489 de 1995, MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

³⁷ Artículo 1°, Decreto Ley 624 de 1989.

³⁸ Artículo 95.9, Constitución Política.

³⁹ Artículo 150 numerales 10 y 11, Constitución Política.

⁴⁰ Modelo de Código Tributario para América Latina.

⁴¹ MP Alberto Rojas Ríos.

⁴² A diferencia de los sujetos pasivos del impuesto CREE, que estaban exonerados del pago de parafiscales, hasta que la Ley 1819 del 2016 derogó de manera expresa los artículos 20, 21, 22, 22-1, 22-1, 22-3, 22-4, 22-5, 23, 24, 25, 26, 26-1, 27, 28, 29, 33 y 37 de la Ley 1607 del 2012, la cual regulaba el impuesto CREE.

La regulación de este impuesto hace parte de la libertad impositiva del Legislador, pues, de hecho, la Constitución no precisa qué debe entenderse por ingreso en el impuesto de renta, ni tampoco reglamenta cuáles son los ingresos que deben tenerse en cuenta en la determinación de la renta gravable. Ciertamente, la Constitución Política

“reconoce de manera amplia que el Congreso tiene la función de “[e]stablecer contribuciones fiscales, y que en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales “podrán imponer contribuciones fiscales”⁴³. Sin embargo, la Carta no consagra reglas específicas sobre cómo deben estar configuradas estas contribuciones”⁴⁴.

20. La **Sentencia C-052 de 2016** hizo un recuento de las discusiones doctrinales que se han dado frente a los elementos de este gravamen. Por ejemplo, se ha debatido si la renta debe ser cédular o sintética, es decir, si solo pueden gravarse las rentas de ciertos orígenes (cédular)⁴⁵, o si en general deben gravarse de forma equivalente todas las rentas con independencia de su origen (global, sintética o universal); asimismo, se ha discutido si deben o no reconocerse como ingresos todos los incrementos netos de riqueza o solo los periódicos, entre otras.⁴⁶ No obstante, la Constitución no toma partido en estas controversias, aunque sí fija principios de justicia y equidad en la tributación.

Como consecuencia de este amplio diseño constitucional en materia tributaria, el Legislador cuenta con un amplio margen para regular el impuesto a la renta, con todo, dicho margen no es absoluto. Dentro de las limitaciones a la potestad impositiva del Legislador se encuentran la equidad, la justicia, la progresividad y, cuando estos principios entran en conflicto con otros, esa colisión debe dirimirse conforme a criterios de razonabilidad. Si bien el Legislador puede determinar los elementos definitorios de un impuesto y, por tanto, determinar los dividendos como ingresos sujetos al impuesto de renta, también debe observar los principios que rigen el sistema tributario y además debe respetar las restantes previsiones constitucionales. Así lo afirmó esta Corte en la **Sentencia C-222 de 1995**⁴⁷, en la que se estableció lo siguiente

“mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo”

Concepto de dividendos o participaciones en utilidades

⁴³ Artículo 338, Constitución Política.

⁴⁴ Sentencia C-052 de 2016, MP María Victoria Calle.

⁴⁵ En esta Sentencia se cita la siguiente doctrina: Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. *Teoría fiscal*. Bogotá. Universidad Externado. 1993, pp. 132 y ss; Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª edición. Buenos Aires. Astrea. 2009, p. 705. Alviar Ramírez, Óscar y Fernando Rojas Hurtado. *Elementos de finanzas públicas en Colombia*. Bogotá. Temis, 1985, p. 427.

⁴⁶ Ver por ejemplo Jaramillo, Esteban. *Tratado de ciencia de la Hacienda Pública*. 2ª edición. Bogotá. Minerva. 1930, pp. 398 y ss; Duverger, Maurice. *Hacienda pública*. Barcelona. Bosch. 1968, pp. 104 y ss; Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. *Teoría fiscal*. Bogotá. Universidad Externado. 1993, pp. 132 y ss.; Moreno Pérez, Julián. “Los ingresos en la estructura sobre el impuesto en Colombia”. En *El impuesto sobre la renta y complementarios*. Julio Roberto Piza y Pedro Enrique Sarmiento (Ed). Universidad Externado. 2011, p. 133.

⁴⁷ MP José Gregorio Hernández.

21. El artículo 30 del Estatuto Tributario define el concepto de dividendos o participaciones en utilidades como: *“Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones”, o “La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior”*.

El concepto de dividendos establecido en el ET sigue las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la cual, en su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, define “dividendos” como

*“las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución”*⁴⁸.

En consideración a lo anterior, se deduce que el concepto de dividendo o participación en utilidades es abierto, e incluye todo beneficio que ingresa al patrimonio de los accionistas, exceptuando la disminución de capital y la prima en la colocación de acciones.

22. Una aproximación comparada muestra que esta definición es similar en otros regímenes. Por ejemplo, en México, el derecho al dividendo es individual, corresponde a todos los socios y consiste en percibir un beneficio económico de las utilidades que obtenga la sociedad⁴⁹. En Perú, se definen como los beneficios económicos que reparte una sociedad entre sus accionistas, de manera proporcional a la participación que estos tienen en el capital social de una empresa, los cuales se regulan mediante la Ley de Impuesto a la Renta y el Decreto Legislativo No. 1261 de 2016. Finalmente, en Ecuador se definen como *“todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta”*, además la norma aclara que los derechos representativos de capital son *“los títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad, patrimonio o el que corresponda de acuerdo con la naturaleza de la sociedad, apreciables monetariamente, como acciones, participaciones, derechos fiduciarios, entre otros”*⁵⁰

Con base en estas definiciones sobre los dividendos, la doctrina considera que la referencia a la legislación nacional es relevante solo para establecer si un determinado pago se encuadra en el concepto propuesto por el modelo de la OCDE, y sólo en la medida en que el término “derechos corporativos” no se vea afectado.⁵¹

⁴⁸ Artículo 10, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE. Disponible en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf> URL 29/10/2018.

⁴⁹ Artículos 71, 113 y 127, Ley General de Sociedades Mercantiles.

⁵⁰ Artículo 3°, Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

⁵¹ Josef Schuch/Erik Pinetz (2014). *The Definition of Dividends, Interest, Royalties and Capital Gains*. Disponible en: <https://www.lindeverlag.at/buch/the-oecd-model-convention-and-its-update-2014-6096/b/leseprobe/B04158.pdf> URL 30/10/2018.

Gravámenes sobre los dividendos

23. El debate sobre si se deben o no gravar los dividendos y en qué forma debe hacerse no es reciente. En efecto, como lo afirma el demandante, en 1953 se expidió el Decreto 2317 que consideraba los dividendos recibidos por los socios o partícipes de las sociedades anónimas y en comandita, como ingresos constitutivos de renta gravable⁵². Sin embargo, el artículo 21 de la Ley 75 de 1986, modificó la situación al consagrar que los dividendos y participaciones recibidos por personas naturales residentes en el país, sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes en el país, o sociedades nacionales, no constituían renta ni ganancia ocasional.

Algunos sectores de la doctrina han considerado que el impuesto a la renta sobre los dividendos viola el principio de equidad horizontal. En efecto, consideran que un accionista al que se le cobran impuestos por los dividendos, soporta una carga tributaria mayor que aquel que recibe los dividendos a través de alguna alianza o directamente como propietario único.⁵³

Otros consideran que el recaudo de impuestos debería recaer en forma progresiva sobre la renta y la riqueza de personas naturales más que sobre las de las empresas, en particular, sobre ganancias de capital y dividendos. Lo anterior, con el fin de redistribuir la recaudación, aumentar la progresividad del sistema tributario, incentivar una menor distribución de dividendos e inducir mayores tasas de inversión. Conforme a su propuesta, las tasas del impuesto a los ingresos netos de las personas naturales deben ser progresivas a partir de cierto nivel, el cual cubriría los gastos necesarios del contribuyente, y llegar a tasas máximas del 50%. En definitiva, la tesis de estos doctrinantes considera que incluir el impuesto a los dividendos busca la equidad y la eficiencia en la tributación.⁵⁴

Asimismo, otro sector de la doctrina considera que la necesidad de gravar los dividendos radica en que, como la sociedad y sus accionistas son sujetos pasivos diferentes, cada uno debe pagar impuestos, y el ingreso de cada sujeto pasivo es una base adecuada para asignar la correspondiente tarifa.⁵⁵

24. Varios países han decidido gravar los dividendos. Por ejemplo, Ecuador, a partir de la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de 2009, gravó con el impuesto a la renta los dividendos que distribuyan las sociedades locales, a favor de personas naturales residentes en el Ecuador y de sociedades residentes en “*paraísos fiscales*”, jurisdicciones de menor imposición o regímenes fiscales preferentes. Posteriormente, la reforma tributaria de 2014⁵⁶, eliminó la exención del impuesto a la renta sobre dividendos distribuidos a sociedades, cuando “*el*

⁵² Artículos 7°, 8° y 9°, Decreto 2317 de 1953.

⁵³ PEEL, Fred (1985). *A Proposal for Eliminating Double Taxation of Corporate Dividends*; BRAVO, Juan Rafael (2015). *La doble tributación sobre dividendos*. Pág. 4. Bogotá: Legis. Revista No. 192 Nov.-Dic. 2015.

⁵⁴ ESPITIA, Jorge; FERRARI, César y otros (2017). *Sobre la Reforma Tributaria Estructural que se requiere en Colombia. Reflexiones y propuestas*. Rev.econ.inst. vol.19 no.36 Bogotá Jan./June 2017.

⁵⁵ AMADI, Confidence (2002). *Double Taxation of Dividends: A Clarification*. Disponible en: <https://www.westga.edu/~bquest/2002/double.htm>

⁵⁶ El numeral 1 del Artículo 6° de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (LOIP), publicada en el Suplemento del Registro Oficial 405, de diciembre 29 de 2014, agrega al numeral 1 del Artículo 9° de la Ley de Régimen Tributario interno, un inciso limitando la exención sobre los dividendos distribuidos por sociedades locales a favor de otras sociedades

beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador”⁵⁷

Argentina gravaba la renta societaria al 35% solo en cabeza de las sociedades, y consideraba exenta la totalidad del dividendo en cabeza del accionista. Sin embargo, la Ley No. 27.430, propuso una reducción gradual de la alícuota societaria hasta alcanzar el 25% en 2020, además complementa con un impuesto cedular a los dividendos del 13% en cabeza de los accionistas para generar un incentivo a la reinversión de utilidades en detrimento de la distribución de ganancias.⁵⁸

En Perú, los dividendos están sujetos a tributación de acuerdo con el artículo 54 de la Ley N° 30296, que fija una tasa del 6,8% para los resultados de 2015-2016, de 8% para los ejercicios 2017-2018 y de 9.3% a partir de 2019.

La OCDE ha resumido las distintas formas en que se tributan los dividendos en diferentes jurisdicciones. En países como Austria, Bélgica, Dinamarca, Hungría, Islandia, Italia o Japón, el monto total de dividendos distribuidos se considera gravable, en general, en la tarifa del impuesto de renta personal.

En Luxemburgo, Turquía, Noruega y Finlandia, se exceptúa parte del monto de dividendos distribuidos del impuesto en cabeza del accionista, como una forma de reducir la tarifa que recae sobre la persona y el efecto de la doble tributación del esquema clásico.

En Australia, Canadá, Chile, Corea, México, Nueva Zelanda y Reino Unido, en los sistemas de imputación, el ingreso imponible corresponde al monto de ingresos por concepto de dividendos “antes de impuestos” sobre la sociedad. Estos regímenes consideran que el impuesto sobre la renta de las sociedades es un pago anticipado del tributo sobre los ingresos por concepto de dividendos. Por tanto, estos regímenes siguen un sistema tributario de integración,⁵⁹ el cual consiste en el gravamen de los dividendos, sin perjuicio de que, cuando se repartan las utilidades a los socios, se desgraven por vía de la exención o del descuento tributario.

25. En Colombia, a partir de la información remitida por la OCDE, la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria concluyó que

“el monto total de impuestos se puede dividir en tres partes: i) el monto de impuestos pagado por la empresa a la tasa corporativa, ii) el monto pagado por el accionista como persona y iii) el monto de dividendos finalmente recibidos por el accionista. Como porcentaje de las utilidades antes de impuestos, el porcentaje que recibe el accionista como dividendos después de

⁵⁷ Artículo 9°, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

⁵⁸ A este respecto, la citada Ley dicta: “Dividendos y utilidades asimilables. La ganancia neta de las personas humanas y sucesiones indivisas, derivada de los dividendos y utilidades a que se refiere el artículo 46 y el primer artículo agregado a continuación de este último, tributará a la alícuota del trece por ciento (13%), no resultando de aplicación para los sujetos que tributen las rentas a que hace referencia el segundo párrafo del artículo 69

El impuesto a que hace referencia el párrafo precedente deberá ser retenido por parte de las entidades pagadoras de los referidos dividendos y utilidades. Dicha retención tendrá el carácter de pago único y definitivo para las personas humanas y sucesiones indivisas residentes en la República Argentina que no estuvieran inscriptos en el presente impuesto.

⁵⁹ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA (2015). *Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Pág. 110. Disponible en: <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>

pagar los tributos correspondientes varían entre 40% y 80% en los países de la OCDE.”⁶⁰

La OCDE ha realizado ciertos análisis económicos y ha establecido recomendaciones para Colombia. La entidad ha afirmado que el sistema tributario colombiano podría hacer más por la eficiencia y la equidad tributaria, pues, para el 2015, las empresas del sector formal se enfrentaban a una carga tributaria elevada y compleja, y solo una pequeña parte de la población pagaba impuestos sobre la renta o el patrimonio.⁶¹

A raíz de esta situación, la OCDE recomendó aumentar la progresividad del impuesto a la renta personal. De esta forma, se podría gravar los dividendos y, simultáneamente, eliminar las exenciones regresivas.⁶² A su juicio:

*“Gravar los dividendos -exentos en la actualidad para las personas físicas- aumentaría la recaudación tributaria e incrementaría la progresividad. A mediano plazo, se recomienda redistribuir parte de la carga impositiva sobre las rentas del capital desde las empresas hacia los accionistas particulares. Colombia podría considerar la posibilidad de adoptar un sistema dual para el impuesto sobre la renta en el que los dividendos y las ganancias de capital se graven en el caso de las personas físicas con arreglo a una tasa impositiva proporcional. Gravar los dividendos al nivel de los accionistas puede exigir que se incremente la tasa impositiva sobre las ganancias de capital más allá del 10% actual”*⁶³

La OCDE recomienda redistribuir la carga impositiva de las sociedades a las personas naturales que reciban dividendos. Esta medida busca equilibrar el pago de impuestos entre los contribuyentes y hacer más eficiente la recaudación de impuestos.

26. En síntesis, aunque el concepto de dividendo es similar en distintas jurisdicciones, la forma en que se gravan ese tipo de ingresos sí difiere en cada ordenamiento. Mientras que en algunas jurisdicciones el monto total de dividendos distribuidos se considera gravable para calcular la tarifa del impuesto de renta personal, en otras existe el ingreso imponible consistente en el monto de ingresos por concepto de dividendos “antes de impuestos” sobre la sociedad.

En nuestro ordenamiento, si bien la Constitución fija principios de justicia en la tributación, el Legislador tiene un amplio margen en la creación y modificación de normas tributarias. Por lo tanto, no existen restricciones específicas preestablecidas sobre la manera de diseñar cada impuesto, los límites son los principios y derechos constitucionales. En ese orden de ideas, no existe una previsión constitucional expresa ni tácita acerca de los ingresos que son constitutivos de renta. De ahí que la constitucionalidad de este gravamen con respecto a ciertos ingresos dependerá de la valoración que haga el legislador y del respeto a los principios constitucionales en materia tributaria y a los derechos fundamentales.

⁶⁰ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA (2015). *Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público*. Pág. 111. Disponible en: <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>

⁶¹ OCDE (2015). *Estudios económicos de la OCDE. Colombia*. Pág. 4. Disponible en: https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf URL 30/10/2018.

⁶² OCDE (2015). *Estudios económicos de la OCDE. Colombia*. Pág. 5. Disponible en: https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf URL 30/10/2018.

⁶³ OCDE (2015). *Estudios económicos de la OCDE. Colombia*. Pg. 24. Disponible en: https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf URL 30/10/2018.

El principio de equidad tributaria

27. La Corte Constitucional ha manifestado que, en virtud de los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, el Legislador goza de una amplia libertad de configuración para la creación, modificación y eliminación de los impuestos.⁶⁴ Sin embargo, las normas que establezca no deben oponerse a los mandatos constitucionales⁶⁵. En consecuencia, la potestad impositiva del Legislador debe respetar los derechos fundamentales y ajustarse a los principios constitucionales en la materia. Por una parte, debe respetar la legalidad, la certeza y la irretroactividad de los tributos (artículo 338 CP) y, por otra, los postulados de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363 constitucional).

28. En varias providencias⁶⁶ este Tribunal ha recordado que, de acuerdo con el principio de **legalidad**, *“todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular”*. En cuanto al principio de **certeza**, *“la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa”*. Finalmente, *“en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.”*⁶⁷

29. Por su parte, el principio de **equidad** tributaria, tal y como fue definido en la **Sentencia C-060 de 2018**⁶⁸, prohíbe que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente, pues se trata de

“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”.⁶⁹

Por lo tanto, opera como límite a la potestad impositiva del Legislador y como expresión concreta de los principios de igualdad y justicia tributaria.

El principio de **eficiencia** se construye a partir de la relación costo beneficio, cuyo objetivo es, por una parte, lograr el mayor recaudo de tributos con el menor costo de operación y, por otro, simultáneamente lograr el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.⁷⁰ En efecto, la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de las obligaciones por parte de algunos sujetos conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los

⁶⁴ Ver por ejemplo la sentencia C-664 de 2009.

⁶⁵ Al respecto, ver sentencias como la C-664 de 2009, C-508 de 2008, C-508 de 2006, C-776 de 2003 y la C-222 de 1995.

⁶⁶ Sentencias C-060 de 2018, C-010 de 2018.

⁶⁷ Sentencia C-643 de 2002, MP Jaime Córdoba Triviño.

⁶⁸ MP Gloria Stella Ortiz.

⁶⁹ Sentencias C-169 de 2014, MP María Victoria Calle Correa y C-600 de 2015.

⁷⁰ A este respecto, ver Sentencias como la C-743 de 2015 o la C-643 de 2002.

contribuyentes cumplidos⁷¹. Finalmente, el principio de **progresividad** dispone que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos, deben aportar en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, *“se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente”*⁷².

30. Todos los principios del sistema tributario, se relacionan de manera estrecha con la **justicia tributaria** que es un mandato constitucional más general que obliga al Legislador a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo (art. 2 CP). De esta forma, el diseño constitucional pretende asegurar el tratamiento equitativo entre los contribuyentes y frente a los hechos generadores del tributo, así como la eficacia en el recaudo fiscal. En efecto, la Sentencia C-060 de 2018 reitera que este principio ha sido interpretado como una síntesis de todos los límites constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder del Estado (art. 95.9 superior), pues, además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos⁷³. En este esquema, la equidad, la progresividad y la eficiencia concurren para el logro de la justicia tributaria.

El principio de equidad y justicia tributarias en relación con el derecho a la igualdad

31. Debido a la naturaleza del principio de equidad tributaria, es usual la construcción de cargos de inconstitucionalidad que señalan una vulneración conjunta de este postulado y del derecho a la igualdad. La configuración de este tipo de argumentos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos conceptos llevó a que la Corte Constitucional, en la **Sentencia C-1107 de 2001**⁷⁴, diera pautas de distinción y afirmara que, mientras el derecho a la igualdad correspondía a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiría una especial relevancia en el ámbito tributario como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado.⁷⁵

Posteriormente, esta Corporación se ha referido a algunas diferencias entre los principios constitucionales de igualdad, equidad y justicia tributaria. El principio de igualdad, consagrado en el artículo 13 constitucional, establece un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en supuestos que sean diferentes –en términos constitucionalmente relevantes- deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no implique una discriminación injustificada basada en categorías sospechosas. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.⁷⁶

⁷¹ Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver las sentencias C-690 de 1996 (MP. Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060A de 2001 (MP. Lucy Cruz de Quiñonez).

⁷² Sentencia C-643 de 2002, MP Jaime Córdova Triviño.

⁷³ Esta Sentencia, a su vez, cita las sentencias C-690 de 1996, C-252 de 1997, C-1060 de 2001 y C-492 de 2015.

⁷⁴ MP Jaime Araujo Rentería

⁷⁵ Citada originalmente en la Sentencia C-551 de 2015, MP Mauricio González Cuervo.

⁷⁶ A este respecto, ver las sentencias C-006 de 2018, C-833 de 2013, C-018 de 2018, C-793 de 2014, entre muchas que han delimitado el principio de igualdad en diversos contextos.

Estos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de generalidad y equidad, indispensables para lograr la justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero también es constitucionalmente exigible que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario.

Esta comprensión explica por qué el análisis del principio de equidad se apoya en elementos propios del juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares y viceversa. Con todo, no son principios idénticos, pues los cargos por violación de cada uno de esos principios tienen sus propias exigencias⁷⁷.

32. Ahora bien, como lo han establecido las **Sentencias C-060 de 2018 y C-600 de 2015**⁷⁸, la equidad tributaria, a su vez, tiene dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto⁷⁹. El componente horizontal de la equidad tributaria es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo. En cambio, el componente vertical guarda identidad de propósitos con el principio de progresividad tributaria, el cual se predica no de los contribuyentes individualmente considerados, sino del sistema impositivo en su conjunto⁸⁰.

Por consiguiente, el principio de equidad tributaria se encuentra estrechamente ligado al de justicia tributaria como síntesis de los principios de igualdad, progresividad y eficacia. Dichos principios se complementan de forma articulada para consolidar un sistema tributario que cumpla con las normas constitucionales superiores y salvaguarden un orden justo.

Metodología para analizar el principio de equidad tributaria

33. Las **Sentencias C-291 de 2015**⁸¹ y **C-169 de 2014**⁸² han enunciado varios elementos metodológicos para estudiar un cargo por violación a la equidad tributaria. La vulneración de dicho principio puede presentarse cuando: (i) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan

⁷⁷ Sentencia C-587 de 2014, MP Luis Guillermo Guerrero.

⁷⁸ MP María Victoria Calle Correa.

⁷⁹ Sentencia C-600 de 2015, MP María Victoria Calle.

⁸⁰ “El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.” Sentencia C-643 de 2002, MP Jaime Córdoba Triviño, reiterada en la sentencia C-010 de 2018, MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁸¹ MP Gloria Stella Ortiz.

⁸² MP María Victoria Calle Correa.

gravados de manera desigual, sin justificación suficiente⁸³; y (ii) el monto a pagar por concepto del tributo no se define de acuerdo con la capacidad de pago del contribuyente⁸⁴.

34. Con todo, **no cualquier afectación del principio de equidad es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior**, pues el Legislador tiene un margen de configuración normativa que lo autoriza para incidir en algunos aspectos de ese principio, de manera proporcionada, con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro postulado constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 CP)⁸⁵. Como dijo la Corte en la **Sentencia C-409 de 1996**,⁸⁶ “*tales sacrificios [al principio de equidad] no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes*”.

35. A partir de lo anteriormente expuesto, la Corte Constitucional ha estudiado casos en los que la afectación al principio de equidad desconoce las garantías *ius fundamentales*. En este sentido, ha señalado que la afectación al principio reseñado se configura cuando la justificación de un tributo no incorpora criterios que permitan identificar la razonabilidad de la medida, la idoneidad para perseguir los fines establecidos en la Constitución y la eficacia de actuar de dicha manera y no de otra.⁸⁷

La herramienta utilizada para determinar si una medida viola o no el principio de equidad tributaria es el *test de razonabilidad o de proporcionalidad*, por medio del cual se ha estudiado (i) el fin que busca el legislador al establecer el tributo; (ii) el medio empleado para tal fin; y (iii) la relación existente entre el medio y el fin.⁸⁸ El análisis de la equidad ha mostrado especificidades propias derivadas de los contenidos normativos escrutados en cada caso concreto y de la relación conceptual con el principio de justicia tributaria como síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado. Por eso, la jurisprudencia ha precisado el método y ha admitido distintos niveles de intensidad que atiendan a esas particularidades y permitan un estudio integral de las normas tributarias. En general, la intensidad del escrutinio aplicado no es estricto. Con todo, esta posibilidad no está excluida.

⁸³ Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

⁸⁴ Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, MP Álvaro Tafur Galvis, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (Arts 95.9 y 363, CP). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

⁸⁵ Sentencia C-249 de 2013, MP María Victoria Calle.

⁸⁶ MP Alejandro Martínez Caballero.

⁸⁷ Sentencia C-249 de 2013, MP María Victoria Calle.

⁸⁸ Sobre el análisis de la relación medio-fin, la sentencia C-333 de 2017, MP Iván Humberto Escrucera, citó la Sentencia C-551 de 2015 en los siguientes términos: “(...) *En materia tributaria, la eficacia puede, en ocasiones, desplazar la primacía que por regla general debe mantener la equidad. Sin embargo, no puede sostenerse que la solución de la ineficiencia del aparato estatal dedicado a cobrar los créditos fiscales pueda ser la de alterar retroactivamente la carga tributaria de los contribuyentes colocados en la misma situación, salvo en lo que tiene que ver con la mora en el pago de sus obligaciones. (...) El estado de derecho que se sustenta, no sólo en el respeto de los derechos, sino también en el acatamiento de los deberes y en la seguridad de que el Estado impondrá su observancia, termina convertido en el artículo negociable y en el precio que se ha de pagar para colmar las aulagas y apremios del fisco, originados claramente en la ineficiencia de la administración.*”

36. En efecto, en la Sentencia C-060 de 2018 la Corte usó este escrutinio para concluir que las **amnistías tributarias** comprometían, *prima facie*, los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, pues los incentivos previstos para que los contribuyentes incumplidos se pongan al día con el fisco pueden llegar a desequilibrar el reparto equitativo de las cargas públicas, en detrimento de quienes han satisfecho de manera completa y oportuna sus obligaciones. Esta situación generaría un trato inequitativo a personas con la misma capacidad económica. En ese sentido, la validez constitucional de una amnistía no debe estar fundamentada únicamente en el logro de mayores ingresos fiscales o en el aumento de la eficiencia y eficacia del recaudo, sino en una justificación que supere las condiciones de un **juicio estricto** de proporcionalidad.

La **Sentencia C-551 de 2015**⁸⁹ analizó los artículos 35 a 39 de la Ley 1739 de 2014. A juicio de los demandantes, las normas daban un trato diferente a los contribuyentes cumplidos y a los contribuyentes incumplidos, pues estos últimos gozaban de una amnistía que los eximía de la imposición de sanciones por concepto del impuesto sobre la renta y por la comisión de infracciones cambiarias. En aquella ocasión, la Corte Constitucional concluyó que, contrario a las consideraciones de los demandantes, se estaba ante una situación específica con circunstancias normativas y fácticas excepcionales. De igual forma, el impuesto de normalización tributaria era obligatorio, mientras que el mecanismo de normalización tributaria que pertenecía al régimen general era potestativo. Finalmente, consideró que podría haber en algunos eventos un trato diferente respecto del incumplimiento de la obligación formal de suministrar información completa y veraz en las declaraciones de impuestos y que, en estos eventos, podrían considerarse como una medida de saneamiento. En este caso la Corte decidió que se **justificaba un trato diferente entre contribuyentes cumplidos y no cumplidos** al aplicar un **test estricto** de proporcionalidad.

La **Sentencia C-743 de 2015**⁹⁰ siguió este mismo test para analizar la constitucionalidad del artículo 57 de la Ley 1739 de 2014⁹¹ *“Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha*

⁸⁹ MP Mauricio González Cuervo.

⁹⁰ MP Myriam Ávila Roldán.

⁹¹ Dicho artículo dicta: *“Dentro de los diez (10) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables de los impuestos, tasas y contribuciones, quienes hayan sido objeto de sanciones tributarias, aduaneras o cambiarias, que sean administradas por las entidades con facultades para recaudar rentas, tasas, contribuciones o sanciones del nivel nacional, que se encuentren en mora por obligaciones correspondientes a los períodos gravables o años 2012 y anteriores, tendrán derecho a solicitar, únicamente en relación con las obligaciones causadas durante dichos períodos gravables o años, la siguiente condición especial de pago:*

1. Si se produce el pago total de la obligación principal hasta el 31 de mayo de 2015, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un ochenta por ciento (80%).

2. Si se produce el pago total de la obligación principal después del 31 de mayo y hasta la vigencia de la condición especial de pago, los intereses y las sanciones actualizadas se reducirán en un sesenta por ciento (60%).

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción dineraria de carácter tributario, aduanero o cambiario, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%), debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.

2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%), debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma.

Cuando se trate de una resolución o acto administrativo mediante el cual se imponga sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales, la presente condición especial de pago aplicará respecto de las obligaciones o sanciones exigibles desde el año 2012 o anteriores, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Si se produce el pago de la sanción hasta el 31 de mayo de 2015, la sanción actualizada se reducirá en el cincuenta por ciento (50%) debiendo pagar el cincuenta por ciento (50%) restante de la sanción actualizada.

2. Si se produce el pago de la sanción después del 31 de mayo de 2015 y hasta la vigencia de la condición especial de pago, la sanción actualizada se reducirá en el treinta por ciento (30%) debiendo pagar el setenta por ciento (70%) de la misma

contra la evasión y se dictan otras disposiciones”. En este caso, la Corte Constitucional afirmó que la exigencia del juicio obedecía a los problemas que las **amnistías** planteaban a la luz de las normas constitucionales que gobernaban el sistema tributario desde la perspectiva de la igualdad y equidad del sistema tributario.

En aquella ocasión, el Tribunal encontró que el artículo 57 de la Ley 1739 de 2014 no superaba el juicio estricto de proporcionalidad. La norma buscaba un fin constitucionalmente imperioso, esto era, optimizar las actividades de recaudo de las obligaciones pendientes de pago. Sin embargo, una amnistía podía resultar contraproducente para alcanzar dicho propósito. En este sentido, afirmó:

“[s]i bien en el corto plazo las amnistías permiten alcanzar valiosos objetivos de política fiscal, en tanto facilitan el recaudo y amplían la base tributaria sin incurrir en los costos que generan los mecanismos de fiscalización y sanción, cuando se transforman en práctica constante pueden desestimular a los contribuyentes de cumplir a tiempo con sus obligaciones tributarias, ante la expectativa de aguardar hasta la próxima amnistía y así beneficiarse de un tratamiento fiscal más benigno del que se dispensa a quienes atendieron sus obligaciones puntualmente.”⁹²

La **Sentencia C-833 de 2013**⁹³ también siguió un **test estricto** de proporcionalidad, para declarar inexecutable, sin efectos retroactivos, el artículo 163 de la Ley 1607 de 2012. Aunque la finalidad de la norma acusada, que era *“contribuir a reducir los altos niveles de evasión y elusión fiscal”*, pero se consideró legítima e imperiosa, y el medio empleado se consideró idóneo, la Corte no lo juzgó necesario, pues ya existía un régimen general para la inclusión de activos omitidos de la exclusión de pasivos inexistentes, previsto en el artículo 239-1 del ET⁹⁴. En estas condiciones, la medida resultaba desproporcionada, ya que, en aras de lograr un propósito legítimo, se introducía un beneficio que violaba el principio de equidad horizontal.

37. En otras ocasiones, la Corte Constitucional ha utilizado un **test intermedio**, cuando exista un *“indicio de inequidad o arbitrariedad”*⁹⁵ y no se afecte un derecho fundamental.

Por ejemplo, la **Sentencia C-748 de 2009**⁹⁶ declaró condicionalmente executable una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos

⁹² A este respecto, se cita la Sentencia C-833 de 2013.

⁹³ MP María Victoria Calle Correa

⁹⁴ Este artículo establece: que *“Los contribuyentes podrán incluir como renta líquida gravable en la declaración de renta y complementarios o en las correcciones a que se refiere el artículo 588, el valor de los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en períodos no revisables, adicionando el correspondiente valor como renta líquida gravable y liquidando el respectivo impuesto, sin que se genere renta por diferencia patrimonial.*

Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de los mismos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

Cuando el contribuyente incluya activos omitidos o excluya pasivos inexistentes sin declararlos como renta líquida gravable, la Administración procederá a adicionar la renta líquida gravable por tales valores y aplicará la sanción por inexactitud (...).”

⁹⁵ Cfr., Sentencias C-183 de 1998, C-1074 de 2002 y C-748 de 2009, entre otras, citadas por la Sentencia C-333 de 2017, MP Iván Humberto Escruera.

⁹⁶ MP Rodrigo Escobar Gil.

estaban históricamente en el mismo plano o situación fáctica. En aquella ocasión, la Sala Plena de la Corte Constitucional estableció que dicha exención debía extenderse a los mencionados en último lugar, pues así lo exigía el principio de equidad horizontal.

Por su parte, en la **Sentencia C-183 de 1998**⁹⁷ esta Corporación declaró la exequibilidad condicionada de las normas que excluían a las sociedades comisionistas de bolsa del impuesto a las ventas, bajo el entendido *“de que la exención allí contemplada se hace extensiva a las comisiones que cobren las sociedades fiduciarias por concepto de las operaciones y servicios en que prestan los dos tipos de sociedades”*. La Corte reiteró que la vigilancia administrativa es un elemento externo que puede tener incidencia en materia fiscal cuando se desarrolla la misma actividad económica y no existen diferencias jurídicas, estructurales o funcionales.⁹⁸

Finalmente, en la **Sentencia C-349 de 1995**⁹⁹ la Corte declaró inexecutable la norma que concedía una exclusión de IVA sobre la venta de un servicio financiero, sin que hubiera razón para que servicios de similar naturaleza no quedaran también cubiertos por dicho beneficio. En esta ocasión, la Corte adujo:

“la exención de impuestos que se establece sobre algunas transacciones comerciales, cuando se realizan con una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, implica un trato preferente en relación con el que se da a las personas jurídicas que están sometidas a control de entidades distintas, cuyas operaciones comerciales sí aparecen gravadas con el impuesto a las ventas, sin que existan justificaciones razonables y objetivas para establecer la diferenciación, pues lo que en esencia se hace es tratar en forma diferente la misma actividad”.¹⁰⁰

38. En otros casos la Corte Constitucional acude a un **test de proporcionalidad leve**. En la **Sentencia C-249 de 2013**¹⁰¹ la Corte se pronunció sobre una norma que limitaba el reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo. Este Tribunal consideró que el legislador no violaba la equidad tributaria cuando limitaba el reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo, y, en cambio, les daba un reconocimiento tributario pleno a los pagados por los medios establecidos en la norma, distintos al efectivo, entre los cuales ocupaban un lugar preponderante los medios bancarios. A juicio de la Corte, esta regulación se ajustaba al principio de equidad por las siguientes razones: (i) los contribuyentes tenían en principio la oportunidad de acceder al sistema financiero voluntariamente; (ii) se les daba un tiempo para que lo hicieran; (iii) los costos que les implicaba el uso de los productos y servicios financieros tendían parcialmente a desmontarse y los que persistían podían administrarse de un modo ponderado; (iv) la norma perseguía una finalidad constitucionalmente válida y era eficaz para alcanzarla; y (v) la materialización de esa finalidad permitía mejorar el recaudo fiscal.

⁹⁷ MP Eduardo Cifuentes Muñoz

⁹⁸ Esta Sentencia fue citada por la C-333 de 2017.

⁹⁹ MP Carlos Gaviria Díaz.

¹⁰⁰ Citada en la Sentencia C-333 de 2017.

¹⁰¹ MP María Victoria Calle Correa.

En la **Sentencia C-198 de 2012**¹⁰² esta Corporación estudió una disposición que consagraba el mecanismo de la retención en la fuente para ingresos por exportación de hidrocarburos y demás productos mineros. Luego de realizar el correspondiente análisis, determinó que existía disimilitud desde los primeros elementos específicos de la norma ligados a la naturaleza, propiedad, producción y comercialización de los recursos que originan los ingresos en cuestión, frente a los demás por bienes exportados. Esta diferencia ameritaba una estructuración grupal única en materia tributaria, la cual, a su vez, giraba en torno a las perspectivas y condiciones de la economía nacional e internacional, situación que justificaba y permitía al legislador ejercer la potestad de configuración normativa otorgada por el constituyente, con apoyo en los artículos 95, 150-12, 334, 338 y 366 de la Carta Política. En esta ocasión, la Corte Constitucional concluyó que, al no existir situaciones similares, resultaba inane el juicio de igualdad esbozado por el demandante.

Finalmente, en la **Sentencia C-1149 de 2003**¹⁰³ la Corte Constitucional también usó un **test de proporcionalidad leve** para estudiar los artículos 67 y 68 de la Ley 788 de 2002, los cuales excluían de la posibilidad de solicitar la devolución o compensación de saldos a favor a todas aquellas personas responsables del impuesto sobre las ventas que no fueran exportadores, productores de bienes exentos, o sujetos de retención en la fuente. La Corte estableció que bastaba la existencia de una razón objetiva y suficiente que justificara el trato tributario diferente. Esta Corporación determinó (i) si el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato era legítimo, (ii) si el medio empleado no estaba expresamente prohibido y (iii) si dicho medio era adecuado para alcanzar el fin buscado. A partir de este test, concluyó que las normas acusadas apuntaban a un fin legítimo al estimular la producción o prestación de bienes o servicios considerados prioritarios. De igual manera, tampoco vulneraban el principio de equidad tributaria, pues *“las normas acusadas previeron que para ciertos grupos identificables, la causación permanente e inevitable de saldos a favor justificaba permitir excepcionalmente su devolución o compensación dados los fines de estímulo económico que orientaron la decisión del legislador al crear una excepción a la prohibición de utilizar dichos mecanismos”*.

39. De lo anterior se deduce que esta Corporación ha utilizado el test de razonabilidad o de proporcionalidad para verificar si una norma tributaria viola o no los principios de equidad tributaria y el principio de igualdad. Sin embargo, la intensidad del escrutinio difiere en cada caso. Como regla general se ha utilizado un juicio de proporcionalidad leve para evaluar la constitucionalidad de medidas legislativas en materias económicas, tributarias o de política internacional¹⁰⁴. No obstante, también ha utilizado un test intermedio cuando existe la posibilidad de una inequidad o arbitrariedad en la norma acusada. Excepcionalmente, la Corte ha usado un test estricto de proporcionalidad para evaluar las amnistías tributarias, pues estas suponen un trato diferenciado entre los contribuyentes que se encuentren en una misma situación fáctica, lo que puede conducir a una violación del derecho a la igualdad y a los principios de justicia y equidad tributaria que rigen el sistema tributario, con lo cual se afecta el orden justo.

40. En conclusión, al tratar el concepto de equidad tributaria y su análisis, la Corte Constitucional (i) parte del principio según el cual el Legislador goza de libertad para

¹⁰² MP Nilson Pinilla Pinilla.

¹⁰³ MP Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁰⁴ Sentencia C-333 de 2017, la cual, a su vez, cita la Sentencia C-673 de 2001, MP Manuel José Cepeda Espinosa.

la configuración, creación, modificación y eliminación de impuestos; (ii) no obstante, esta potestad debe ajustarse a los principios de equidad, eficiencia y progresividad propios del sistema tributario; (iii) el principio de equidad tributaria opera como expresión concreta del principio de justicia tributaria, y como síntesis de los principios de igualdad, progresividad y eficacia. Dichos postulados se complementan de forma articulada para consolidar un sistema tributario que cumpla con las normas constitucionales superiores y salvaguarden un orden justo; (iv) el principio de equidad tributaria se define como la prohibición de que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente, el cual, a su vez, se divide en equidad horizontal y vertical. Conforme al primer tipo de equidad, el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones. El segundo tipo de equidad se identifica con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto; finalmente, (v) para resolver un cargo de inequidad tributaria, esta Corporación acude a un test de razonabilidad o proporcionalidad. Por regla general, esta Corporación ha utilizado un test de **proporcionalidad leve**, aduciendo que, en materia económica, es suficiente que el fin buscado por la norma sea legítimo, que el medio empleado no esté expresamente prohibido y que dicho medio sea adecuado para alcanzar el fin buscado. Sin embargo, en otras ocasiones se ha usado un **test intermedio de proporcionalidad**, cuando exista indicio de inequidad o arbitrariedad que no afecte un derecho fundamental. De manera excepcional esta Corporación ha usado un **test estricto de proporcionalidad** para analizar amnistías y otros beneficios tributarios, pues, en estos casos, puede estarse ante la violación al derecho a la igualdad de los contribuyentes o la afectación a los principios que rigen el sistema tributario colombiano lo cual, eventualmente, puede sacrificar algún derecho fundamental de las personas afectadas.

Análisis de la constitucionalidad del inciso 1° del artículo 48 del ET y de los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016

41. Como fue precisado previamente, el demandante presentó un cargo principal en contra de los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016, y uno subsidiario contra una parte de la primera norma. El principal aduce la violación de la justicia y la equidad horizontal en materia tributaria (arts. 2°, 95.9 y 363 superiores) que son manifestaciones del mandato de orden justo porque las normas establecen un trato diferenciado injustificado entre las personas naturales -residentes y no residentes- y las sociedades nacionales, pues las primeras tributan renta sobre sus dividendos y las segundas no. A juicio del actor esto desconoce la capacidad contributiva de los sujetos obligados y resulta discriminatorio. El cargo subsidiario alega que la expresión 10% del artículo 6° viola la igualdad, la justicia y la equidad horizontal en materia tributaria (13, 95.9 y 363 de la Carta) porque las personas naturales residentes que reciben dividendos por más de 1000 UVT deben pagar renta por ese concepto a una tarifa del 10%, mientras que las personas naturales no residentes tienen una tarifa del 5%.

La Universidad del Rosario apoyó la pretensión principal de la demanda. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario también lo hizo pero, adicionalmente, adelantó el análisis de lo acusado en caso de que no prosperara el cargo del demandante; en esa hipótesis, consideró que las normas se ajustan a la Carta. La Academia Colombiana de Jurisprudencia afirmó que las disposiciones cuestionadas en el cargo principal son

exequibles, pero el cargo subsidiario sí lleva a la inconstitucionalidad del fragmento “10%” que fija la tarifa de renta para las personas naturales residentes que reciben más de 1000 UVT por concepto de dividendos o participaciones. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República consideraron que las normas acusadas no violan la Constitución.

Finalmente, el jefe del Ministerio Público afirmó que las normas deben ser declaradas exequibles por los cargos, y la declaratoria se extiende al inciso 1º de artículo 48 del ET por la integración de la unidad normativa que solicitó en su concepto, tesis acogida por esta Sala tras asumir que entre las normas integradas existe una estrecha relación conceptual, pues la consideración de los dividendos como renta exenta o no exenta para determinados sujetos presenta, a primera vista, una cuestión de presunta inconstitucionalidad debido a la distinción que hace entre sujetos y tarifas.

42. Los argumentos del **cargo principal** se concretan en que los artículos 48 inciso 1º del ET, y 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016, que consideran los dividendos como renta no exenta para personas naturales residentes y no residentes y establecen las tarifas que estos sujetos deben pagar en el impuesto de renta, respectivamente, violan la justicia y la equidad horizontal tributaria por las siguientes razones: (i) generan un tributo sobre una renta que ya fue gravada. De acuerdo con esta tesis, (ii) se trata de la misma riqueza que paga impuestos tanto en cabeza de la sociedad como de los socios. El razonamiento indica que el gravamen genera injusticia en términos tributarios. Por otra parte, el impuesto no cumple con la justicia y la equidad horizontal porque (iii) desconoce la capacidad contributiva de los sujetos obligados, ya que grava a las personas naturales pero no a las sociedades nacionales, y no hay derecho a deducción para quienes tributan por este concepto. Además (iv) implica un trato diferenciado injustificado entre personas naturales residentes y no residentes y sociedades nacionales que beneficia de manera desproporcionada a estas últimas, a pesar de que deberían ser tratadas de la misma forma, debido a que son contribuyentes y ejercen la misma actividad gravada: percibir dividendos.

43. Los dos primeros argumentos fueron desarrollados por los intervinientes, no por el demandante, y se mencionan porque se dirigen a un reproche genérico sobre el gravamen cuestionado. Con todo, la posición opuesta sostiene que se trata de personas disímiles -la persona jurídica es distinta de los socios que la conforman- y de patrimonios diferentes. En ese sentido, el gravamen recae sobre rentas y personas que no son asimilables. Por lo tanto, el mismo contribuyente no soporta dos veces el mismo gravamen, lo que eventualmente incidiría en su capacidad contributiva, pues la actividad de la sociedad es claramente diferenciable de la de los accionistas y socios. Por otra parte, esta postura sostiene que el diseño del tributo no aparece a primera vista como injusto, en efecto, como lo anotaron varios intervinientes, si los dividendos se gravaran en cabeza de las sociedades, en las estructuras societarias complejas las utilidades tenderían a diluirse en el pago de impuestos. No obstante, por tratarse de un tema que no fue planteado en la demanda no es objeto de análisis en este proceso.

44. Con respecto a los últimos dos argumentos, el demandante alega el desconocimiento de la capacidad contributiva de las personas naturales, además, las normas generan un trato diferenciado injustificado entre personas naturales residentes y no residentes y sociedades nacionales. Este trato es discriminatorio y viola la equidad horizontal por tratar de manera distinta a quienes tienen la misma capacidad

económica, son contribuyentes y ejercen la actividad gravada de percibir dividendos, con lo que no quedarían en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones. En suma, el diseño hace que dos grupos de sujetos en iguales condiciones (personas naturales residentes y no residentes por un lado, y sociedades nacionales, por el otro) resulten gravados de manera desigual, sin justificación suficiente; además el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago de las personas naturales residentes que reciben más de 1000 UVT por concepto de dividendos y deben pagar 10% y de los no residentes que deben pagar 5%.

45. Tal y como fue mencionado previamente, el principio de equidad horizontal es un concepto relacional, por lo tanto, el análisis de estos cargos debe adelantarse a través de un test de razonabilidad y proporcionalidad que tiene distintos niveles de intensidad. Por regla general, esta Corporación ha utilizado un test de proporcionalidad leve en materia económica, con todo, cuando existe un indicio de inequidad o arbitrariedad que no afecte un derecho fundamental ha usado un test intermedio. De manera excepcional procede un test estricto, limitado a los casos de amnistías y otros beneficios tributarios, pues, en estos eventos, puede estarse ante una violación al derecho a la igualdad de los contribuyentes cumplidos para favorecer a los que no han cumplido y una afectación a los principios que rigen el sistema tributario colombiano lo cual, eventualmente, puede sacrificar derechos fundamentales de las personas afectadas.

46. Para el actor, las normas acusadas deben analizarse con un juicio estricto, posición que ninguno de los intervinientes comparte. La Corte considera que no puede acogerse el argumento del demandante sobre la procedencia de un test estricto, ya que las normas no plantean una amnistía o un beneficio tributario. En este sentido, el tipo de análisis que corresponde en este caso es de intensidad intermedia pues, aunque se trate de un asunto económico, por lo que procedería un test leve, existen elementos que justifican un escrutinio más riguroso. En efecto, como fue visto previamente, la jurisprudencia ha aceptado la aplicación de un juicio intermedio en materia tributaria cuando existen indicios de inequidad o arbitrariedad en el gravamen o alguno de sus elementos, por ejemplo (i) cuando la disposición afecta un derecho más allá de lo que puede históricamente considerarse como el efecto normal de la medida tributaria; (ii) cuando existen ciertos beneficios fiscales que no abarcan a todos los contribuyentes sino sólo a algunos; (iii) cuando se afecta la libre competencia porque grava sólo a ciertos contribuyentes y no a otros aunque, *prima facie*, son competidores en condiciones similares; por lo que la intervención del Estado puede calificarse como arbitraria, inaceptable o no soportable. Esta última hipótesis encuentra sustento en principios fundamentales de un sistema constitucional, pues el poder tributario en cabeza del Estado no puede manifestarse a través de políticas fiscales irrazonables o caprichosas, por lo que le está vedado generar ventajas contingentes para ciertos beneficiarios que puedan imponerse sobre otros competidores solamente porque así lo disponen las mayorías políticas imperantes.

En este caso, los **indicios de inequidad o arbitrariedad** que justifican la aplicación de un test intermedio pueden hallarse en los siguientes elementos:

- (i) Se trata de un **tributo novedoso**. Efectivamente, este tipo de gravamen no existía en el país desde hace más de 50 años.

(ii) **Grava un concepto** -dividendos o participaciones- **sólo a ciertos grupos** que lo perciben -personas naturales residentes y no residentes- y no a otros posibles contribuyentes.

(iii) **Puede haber una afectación a la libre competencia, derivada de esa distinción entre los sujetos pasivos del gravamen y grupos análogos**, es decir, competidores, que no están obligados al pago del impuesto, con lo que las normas podrían generar ventajas injustificadas para ciertos actores.

(iv) La distinción entre los grupos afectados por el gravamen y los sujetos no obligados genera una **carga que podría no ser soportable ni exigible**, tal y como lo afirman el demandante y algunos intervinientes.

Finalmente, cabe anotar que, además de las razones anteriores -que muestran indicios de arbitrariedad en las medidas acusadas-, procede un test intermedio porque **no existe un derecho fundamental que, *prima facie*, esté en riesgo cierto de ser afectado**.

Los pasos de este test son los siguientes¹⁰⁵: (i) establecer si los sujetos y situaciones **son comparables**, para lo cual deberán determinarse las características o elementos relevantes para asimilarlos o diferenciarlos; (ii) determinar la **legitimidad** de la finalidad, que en el caso del test intermedio se refiere a que sea **válida** en términos constitucionales¹⁰⁶; (iii) analizar la **razonabilidad de la relación medio-fin**, que corresponde a que el medio sea **adecuado** para el logro del fin¹⁰⁷; (iv) verificar la **necesidad** como la consideración de existencia y costo de alternativas en términos de derechos, en un test intermedio puede constatar que existen otras **alternativas**, pero se satisface ese criterio si la escogida por el legislador logra **alcanzar el fin de la norma y no afecta significativamente principios o derechos**¹⁰⁸ y, finalmente, (v) estudiar la **proporcionalidad**¹⁰⁹ en sentido estricto que corresponde al **análisis global que indique que la medida promueve sustancialmente un fin constitucionalmente importante sin generar un alto sacrificio**¹¹⁰. Con base en este método procede la Corte a estudiar el cargo principal de la demanda.

El primer inciso del artículo 48 del ET no viola el orden justo, la justicia y la equidad horizontal en materia tributaria

47. A diferencia de lo alegado por la DIAN en un primer momento de su intervención, la Corte considera que **las personas naturales residentes y no residentes y las sociedades nacionales sí pueden ser comparables en la medida en que tienen semejanzas relevantes que podrían llevar a pensar que merecen el mismo trato tributario**. En este caso, los criterios relevantes para la comparación, tal y como

¹⁰⁵ Sobre el test y sus pasos ver la segunda parte de Liora Lazarus, Christopher McCrudden and Nigel Bowles (eds) Reasoning Rights. Comparative Judicial Engagement. Londres: Hart. 2014.

¹⁰⁶ En un test leve la legitimidad implica que la finalidad sea admisible en términos constitucionales y en un juicio estricto debe ser imperiosa.

¹⁰⁷ En un escrutinio leve la razonabilidad se entiende como conducencia mínima y en uno estricto como idoneidad.

¹⁰⁸ El juicio leve analiza si, a pesar de la existencia de otras alternativas, la escogida por el legislador es efectiva para lograr el fin propuesto y no anula otros derechos fundamentales. El estricto exige que no haya otra alternativa posible para lograr el fin y que la escogida no afecte principios o derechos.

¹⁰⁹ Podría considerarse que el último paso del test, la proporcionalidad en sentido estricto comprende los pasos 4 y 5 (necesidad y proporcionalidad). No obstante, pueden entenderse como pasos independientes pues la necesidad corresponde a una investigación técnica de si existe o no una medida menos restrictiva, mientras que el paso 5 analiza la finalidad gubernamental y su importancia en relación con la carga impuesta sobre los derechos afectados.

¹¹⁰ El test leve requiere que la medida esté *racionalmente relacionada* con una finalidad *admisible* y el estricto requiere que la medida esté indudablemente relacionada con el logro de una finalidad *imperiosa en términos constitucionales*.

fueron mencionados por varios intervinientes, se refieren a que los dos grupos están conformados por sujetos que reciben dividendos o participaciones, por lo tanto, como lo afirmó el Procurador, son inversores de capital en personas jurídicas y reciben renta como resultado de esa inversión y, a la vez, son contribuyentes. Claramente son diferentes en muchos otros aspectos -por ejemplo, sólo las personas jurídicas pueden, a su vez, repartir esos dividendos a sus socios- pero su calidad de inversores interesa porque de ella derivan renta y esta es la actividad que durante 50 años se eximió de gravamen y, ahora, a partir de las normas bajo examen, sólo se grava para personas naturales. En efecto, el análisis se centra en la consideración de los dividendos como constitutivos de renta para efectos del pago de ese impuesto en el caso de las personas naturales residentes y no residentes, mientras que para las sociedades nacionales los dividendos no se consideran constitutivos de renta.

48. El segundo paso corresponde al establecimiento de la **legitimidad de la finalidad de la medida**, que, para un juicio de intensidad intermedia como este, corresponde a **que el Legislador haya buscado un fin válido para establecer el tributo**. Como fue expuesto por los intervinientes y por el concepto de la Procuraduría, las razones para asumir que los dividendos recibidos por personas naturales residentes o no residentes debían ser considerados gravables por el impuesto de renta responden a dos grandes objetivos: la progresividad del sistema y la dinamización de la economía. En efecto, las normas pretenden redistribuir la carga tributaria, que se concentraba en las sociedades, para que las personas naturales con poder adquisitivo superior asuman nuevas obligaciones. Esta medida aporta un **mayor grado de progresividad al sistema**, finalidad que es válida desde nuestro ordenamiento (artículos 95.9 y 363 superiores).

Por otra parte, las disposiciones pretenden **estimular la economía por medio de la promoción de la actividad societaria**¹¹¹. Para lograrlo, el diseño normativo promueve medidas que benefician a las sociedades existentes y que pretenden aumentar la creación de nuevas personas jurídicas que dinamicen la economía. El primer grupo de objetivos normativos es (i) no descapitalizar las sociedades nacionales, y (ii) hacerlas más competitivas. En cuanto al segundo grupo de finalidades pueden mencionarse las siguientes: (i) democratizar la propiedad accionaria; (ii) incentivar la creación de grupos empresariales, y (iii) atraer la inversión extranjera.

Con base en estas razones es posible concluir que la exclusión de las sociedades nacionales como sujetos pasivos del impuesto a la renta sobre los dividendos y participaciones tiene finalidades legítimas en términos constitucionales.

49. El tercer paso es el estudio de la **razonabilidad** que, en un juicio de intensidad intermedia, determina si el medio escogido por la Ley es adecuado para lograr el objetivo perseguido. En este caso, **el medio empleado por el Legislador -no gravar con el impuesto de renta los dividendos percibidos por las sociedades nacionales y tener como sujetos pasivos por ese concepto sólo a las personas naturales- es adecuado para lograr los fines propuestos** de aportar progresividad por medio de la redistribución de la carga tributaria para que las personas naturales con mayor poder

¹¹¹ Este fin se encuentra establecido en el artículo 333 de la Constitución Política: “(...) **La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.** (...)”

adquisitivo paguen más impuestos y para estimular la economía a través de la promoción de la actividad societaria nacional. En efecto, gravar con el impuesto de renta los dividendos recibidos por las personas naturales, y no por las personas jurídicas nacionales, hace que las primeras tributen más que las segundas. Además, promueve la permanencia de los recursos al interior de las sociedades al no gravar los dividendos que reciban en el impuesto a la renta; de esta forma estas entidades se hacen más competitivas gracias al fortalecimiento de sus capitales, se democratiza la propiedad accionaria al atraer pequeños inversionistas que reciben el estímulo de no estar gravados si son personas jurídicas con lo que, a su vez, se incentiva la creación de grupos empresariales, y se atrae la inversión extranjera.

Este vínculo de razonabilidad entre los objetivos perseguidos y las medidas adoptadas ha sido estudiado por expertos en la materia y debatido por los canales democráticos correspondientes. En efecto, se trata de temas contenidos en estudios e informes realizados por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (en adelante CEECT), y que fueron parte de la exposición de motivos presentada por el Gobierno Nacional al Congreso de la República.¹¹²

50. El siguiente paso del test estudia la **necesidad** de la medida entendida como un juicio sobre la alternativa escogida. En efecto, en un test intermedio, esta parte del análisis entiende que, **aunque haya distintas posibilidades adecuadas para lograr el fin propuesto, la escogida por el Legislador logra el objetivo pretendido por la medida sin afectar significativamente otros principios o derechos**. Por eso, se trata de constatar si esa medida corresponde a la que genere menor restricción, con lo que se impone el análisis de medidas alternativas preferibles. La valoración racional de alternativas lleva a que algunos sectores de la doctrina¹¹³ propongan que sean las mismas partes las que le presenten al juez constitucional las principales opciones adecuadas que podrían ser consideradas. De lo contrario, el rango de posibilidades sería extremadamente amplio y no existiría especificidad para definir qué medidas pueden evaluarse. En ese sentido, quien cuestione la necesidad de la medida debe proponer posibilidades que logren la finalidad de forma real y sustancial. Además, la Corte deberá evaluar si esas propuestas tienen un menor impacto que la medida que adoptó el legislador.

En este caso, las partes no proponen ninguna alternativa para el logro del fin perseguido por el legislador. No obstante, en virtud del principio *pro actione* la Corte adelanta el análisis de la necesidad de incluir los dividendos de las personas naturales residentes y no residentes como parte del impuesto de renta y excluir los de las sociedades nacionales. Como fue mencionado previamente, los objetivos generales perseguidos por el legislador con estas normas son constitucionalmente admisibles. **Un análisis general de alternativas propio de la intensidad de un test intermedio muestra que la medida es adecuada y, aunque existan otras posibilidades distintas para lograr mayor tributación de las personas naturales (por ejemplo la creación de un nuevo impuesto distinto a la renta sólo para las personas**

¹¹² A lo largo de su intervención, la DIAN hace mención a esta Comisión, la cual “*propuso gravar los dividendos en cabeza de las personas naturales, sociedades cerradas y extranjeras, teniendo en cuenta la tributación se produce a través de las sociedades en donde se originan*”. Precisamente, esta propuesta es el resultado de estudios que recomendaron al Gobierno gravar en mayor medida a las personas naturales con el fin de mejorar la equidad y competitividad del sistema tributario.

¹¹³ BILCHITZ, David (2014). “*Necessity and Proportionality: Towards a Balanced Approach*”. En: Liora Lazarus, Christopher McCrudden and Nigel Bowles (eds) Reasoning Rights. Comparative Judicial Engagement. Londres: Hart. 2014. Pgs. 41-61.

naturales con mayor riqueza), la escogida por el legislador no afecta significativamente principios o derechos. En efecto, el Congreso optó por reformar los ingresos constitutivos de renta en el caso de las personas naturales para incluir los dividendos, que por definición corresponden a una porción de riqueza que excede las necesidades básicas del contribuyente -no corresponden a salario ni a pensiones- y son capitales que requieren de un tiempo relativamente extenso para ser generados y repartidos por las sociedades. Esta alternativa no afecta los derechos de las personas naturales gravadas.

Con todo, la tesis del demandante, apoyada por algunos intervinientes, es que sí afecta derechos por generar un beneficio exagerado para las sociedades nacionales que, a su vez, perjudica a las personas naturales, pues todos son contribuyentes, y se encuentran en un plano de igualdad, además la medida desconoce la capacidad contributiva de los sujetos de la norma, por eso la única alternativa que propone el demandante, para cesar la supuesta inequidad es volver al esquema anterior de no gravar los dividendos con el impuesto a la renta. La Corte constata que, si bien es cierto que la inclusión de los dividendos o participaciones en la base gravable del impuesto a la renta de las personas naturales puede afectar derechos como la propiedad, no lo es menos que éste se afecta siempre que se adopten este tipo de medidas tributarias. Además, tal afectación no es significativa, como lo sería si se determina una medida tributaria con rasgos confiscatorios. Tampoco perjudica de manera intolerable a las personas naturales que reciben dividendos y deben tributar por ellos. Además, para efectos del logro de los objetivos propuestos por el legislador, se trata de una alternativa plausible, pues existen razones importantes que justifican que el diseño de un sistema tributario más progresivo haga indispensable que las personas naturales con mayor poder adquisitivo tributen más de acuerdo con su realidad económica, necesidad que ya ha sido demostrada en Colombia por estudios de distintos expertos.¹¹⁴

51. Finalmente, el análisis de **proporcionalidad en sentido estricto** -es decir el estudio en términos de derechos y principios del “costo” y el “beneficio” de la medida adoptada por el legislador- consiste, en un juicio intermedio, en un análisis global que permita determinar si la medida promueve sustancialmente un objetivo constitucionalmente importante sin generar un sacrificio extremo a otros derechos o principios. En este caso, la finalidad de **hacer más progresivo el sistema tributario es, sin duda, un propósito constitucionalmente importante y el sacrificio no es excesivo.**

52. Por consiguiente, las normas demandadas en el cargo principal son constitucionales. En primer lugar, la medida bajo análisis pretende alcanzar el fin legítimamente válido de distribuir la carga tributaria y estimular la economía por medio de la promoción de la actividad societaria, prevista en el artículo 333 de la Carta Política. Asimismo, la medida es adecuada en cuanto aporta a la progresividad del sistema tributario mediante la distribución ya mencionada, con el fin de que las personas con mayor poder adquisitivo paguen más impuestos y se estimule la

¹¹⁴ A este respecto, varios intervinientes del presente asunto explicaron las razones por las cuales se debían gravar las personas naturales en mayor medida. La DIAN destacó la necesidad de incentivar la producción nacional a través del aumento de tributación para las personas naturales y no para las jurídicas, pues (i) las sociedades nacionales no pueden competir con economías en las que la tasa de tributación es del 40%; y (ii) el 88.3% de los ingresos de las personas ubicadas en el 1% de mayores ingresos es considerado ingreso no gravable y para este segmento de la población, los dividendos constituyen entre el 30% y 70% de los ingresos; (iii) de esta forma, mejoraría la equidad y competitividad del sistema tributario-; y (iv) la tarifa a los dividendos racionalizaría el monto de los beneficios tributarios en el marco de la amplia libertad de configuración.

economía. Adicionalmente, la medida es necesaria, sirve para lograr el fin propuesto y no afecta significativamente principios o derechos aunque pueda haber otras opciones. Finalmente, la proporcionalidad radica en el hecho de hacer más progresivo el sistema tributario, lo cual es, sin duda, un propósito constitucionalmente importante y el sacrificio no es excesivo.

En ese sentido, se declarará la exequibilidad del inciso 1º del artículo 48 del Estatuto Tributario tal y como fue modificado por el artículo 2º de la Ley 1819 de 2016, y de los artículos 6º y 7º de la Ley 1819 de 2016 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*, únicamente por el cargo analizado en esta oportunidad. Ya que el cargo principal no prosperó, corresponde a la Corte analizar el cargo subsidiario.

La tarifa especial del impuesto de renta contenida en el artículo 6º de la Ley 1819 de 2016- no desconoce la justicia, la igualdad ni la equidad horizontal en materia tributaria

53. El demandante considera que la diferencia tarifaria establecida en el artículo 6º de la Ley 1819 de 2016 -10% para personas naturales residentes que reciban más de 1000 UVT en dividendos y 5% para personas naturales no residentes- viola la igualdad, la equidad horizontal y la justicia tributaria por las siguientes razones: (i) se trata de sujetos que se encuentran en condiciones similares, pues son contribuyentes y competidores en el mercado, por lo que deben ser tratados con paridad. Por eso propone un test de razonabilidad que parte de la consideración de que deben ser comparados como iguales. (ii) El trato diferenciado no tiene justificación. Aunque se alegara que se trata de un incentivo para atraer inversión extranjera, la medida no consulta la capacidad económica de los contribuyentes y, por el contrario, genera una carga tributaria excesiva, pues el monto que recibe el socio por dividendos no se relaciona con su propia capacidad económica sino con la de la sociedad. Dos de las intervenciones apoyan esta tesis y afirman que no existe razón suficiente para establecer el trato diferenciado en la tarifa, pues el tributo debe estar ligado a la capacidad contributiva y no a la residencia. Los demás intervinientes consideraron que la expresión “10%” se ajusta a la Constitución, en general argumentaron que la disposición supera un test intermedio de proporcionalidad y alegaron diversas razones adicionales que justifican la medida.

54. Para la Corte, la expresión “10%” es constitucional ya que el escrutinio intermedio del test de razonabilidad y proporcionalidad así lo muestra. En cuanto a la **posibilidad de comparar los grupos a los que la norma asigna un trato diferenciado** hay dos posiciones, la que los considera similares y la que estima que son completamente distintos y no habría lugar a mayor análisis. Esta última tesis es defendida por el Ministerio de Hacienda, que afirma que se trata de sujetos **disímiles** por lo que, en principio, estaría justificado un **trato distinto**¹¹⁵. La entidad consideró que los sujetos

¹¹⁵ El artículo 10 del Estatuto Tributario establece: “Se consideran residentes en Colombia para efectos tributarios las personas naturales que cumplan con cualquiera de las siguientes condiciones:

1. Permanecer continua o discontinuamente en el país por más de ciento ochenta y tres (183) días calendario incluyendo días de entrada y salida del país, durante un periodo cualquiera de trescientos sesenta y cinco (365) días calendario consecutivos, en el entendido que, cuando la permanencia continua o discontinua en el país recaiga sobre más de un año o periodo gravable, se considerará que la persona es residente a partir del segundo año o periodo gravable.

2. Encontrarse, por su relación con el servicio exterior del Estado colombiano o con personas que se encuentran en el servicio exterior del Estado colombiano, y en virtud de las convenciones de Viena sobre relaciones diplomáticas y

no son comparables porque las personas naturales no residentes no se benefician por igual de prestaciones públicas y sociales del Estado.

La Corte no comparte la tesis del Ministerio según la cual esta diferencia hace imposible la aplicación del juicio de proporcionalidad. De hecho, este procede para analizar la relevancia de los criterios usados para determinar el trato diferenciado, pues en casos como estos, los sujetos también tienen características semejantes. Justamente, el centro de este debate es si se trata o no de sujetos en situaciones análogas y que, por tanto, deban recibir el mismo trato tributario. En efecto, los dos grupos están conformados por personas naturales que reciben dividendos y deben pagar renta por ellos, lo cual los haría muy similares, aunque las personas naturales no residentes sólo tienen obligaciones tributarias frente a ingresos de fuente nacional. Además, el demandante los considera competidores en el mercado, razón por la que serían equiparables. La única diferencia parecería ser el carácter de residentes o no residentes, con lo que, *prima facie*, habría una distinción injustificada y violatoria de la equidad tributaria. Con base en estos rasgos de los sujetos a comparar la Corte analizará la razonabilidad y la proporcionalidad de la medida. Con todo, no puede perderse de vista que el estudio de la distinción entre personas naturales residentes que reciben más de 1000 UVT por concepto de dividendos y personas naturales no residentes, es parte de un sistema tarifario escalonado para las personas naturales residentes que ha sido diseñado para promover la progresividad.

55. El segundo paso consiste en determinar la **legitimidad** de la medida, que en el caso del test intermedio se refiere a que sea **válida** en términos constitucionales. La tarifa prevista en el artículo 6° pretende alcanzar el fin constitucional de **fomentar la inversión extranjera en el país para generar mayor crecimiento económico**. El legislador decidió **establecer estímulos fiscales** y a la vez **racionalizar el monto de los beneficios tributarios**, por eso hace una distinción entre residentes y no residentes que deben pagar renta sobre los dividendos. De hecho, el diseño normativo los ubica en regímenes diferentes con especificidades propias derivadas de la libertad de configuración del legislador y de distintas razones que se expondrán posteriormente. Esta distinción normativa debe ser considerada porque la pretensión del demandante es atribuir las consecuencias del régimen tarifario de las personas naturales no residentes al régimen de residentes. Sin embargo, no puede perderse de vista que la

consulares, exentos de tributación en el país en el que se encuentran en misión respecto de toda o parte de sus rentas y ganancias ocasionales durante el respectivo año o periodo gravable.

3. Ser nacionales y que durante el respectivo año o periodo gravable:

a) Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país; o,

b) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional; o,

c) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país; o,

d) El cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país; o,

e) Habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios; o,

f) Tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal.

PARÁGRAFO. Las personas naturales nacionales que, de acuerdo con las disposiciones de este artículo acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios, deberán hacerlo ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante certificado de residencia fiscal o documento que haga sus veces, expedido por el país o jurisdicción del cual se hayan convertido en residentes.

PARÁGRAFO. No serán residentes fiscales, los nacionales que cumplan con alguno de los literales del numeral 3, pero que reúnan una de las siguientes condiciones:

1. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos anuales tengan su fuente en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.

2. Que el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se encuentren localizados en la jurisdicción en la cual tengan su domicilio.

El Gobierno nacional determinará la forma en la que las personas a las que se refiere el presente párrafo podrán acreditar lo aquí dispuesto."

finalidad de la medida no sólo se refiere a la distinción entre los dos grupos, también es **mantener la progresividad entre los residentes por medio de un sistema tarifario escalonado y determinar una tarifa fija para los no residentes** a fin de mantener la equidad horizontal en el pago del impuesto a la renta sobre los dividendos. En efecto, la tarifa del 5% se justifica **por la imposibilidad de conocer exactamente su capacidad contributiva**, pues el Estado sólo sabe que estos sujetos reciben dividendos en Colombia.

De esta forma, en el caso de los residentes, el legislador solo gravó a aquellos accionistas o socios que reciban actualmente entre \$17'800.000 y \$29'000.000 en dividendos con una tarifa del 5%, y con un 10% a aquellos que reciban una cuota mayor a ese valor. Las intervenciones indican que en Colombia este tipo de ganancias corresponde a tenedores de acciones de ingresos altos, de manera que la norma ayuda a que el sistema tributario se ajuste a los criterios de justicia y progresividad. Además, esta previsión pretende democratizar la propiedad accionaria por medio de la atracción de pequeños inversionistas a esas sociedades, teniendo en cuenta que las primeras 600 UVT no pagan la tarifa especial del impuesto de renta.

56. El tercer paso consiste en analizar la **razonabilidad de la relación medio-fin**, que en un juicio intermedio corresponde a que el medio sea **adecuado** para el logro del objetivo. La tarifa diferencial que prevé la Ley 1819 de 2016 para los dividendos percibidos por las personas no residentes, se adecúa a la facultad del Estado de **proteger las inversiones que llevan a cabo los extranjeros**. En efecto, genera un **incentivo apreciable para los no residentes**, por lo que sería razonable.

57. En cuanto a la evaluación de la **necesidad**, entendida como la adecuación de la medida y la consideración de opciones menos restrictivas, en un test intermedio puede constatarse que existen otras **alternativas adecuadas**, pero se satisface ese criterio si la escogida por el legislador **alcanza el fin de la norma y no afecta significativamente principios o derechos**. Para la Corte, la medida es necesaria ya que **si las personas naturales residentes pudieran acceder al beneficio se debilitaría el incentivo para la inversión extranjera, pues no sería exclusivo para esta última**. Además, no afecta significativamente principios o derechos. Efectivamente, tal como fue anotado por los intervinientes, el Legislador procuró mantener la equidad a través de la imposición de una tarifa única para las personas naturales no residentes por las siguientes razones: (i) no están en la misma posición frente a la inversión que los nacionales; (ii) no es posible determinar un rango progresivo -como en el caso de los residentes- porque se desconocen sus ingresos totales; (iii) es una medida eficiente, ya que este impuesto no les demanda depurar sus ingresos ni compensar pérdidas; y (iv) no es posible exigir el pago de los tributos por todos sus ingresos ya que estos se localizan en su mayoría fuera de la jurisdicción colombiana. Esta opción **resulta adecuada y no afecta los derechos de las personas naturales residentes**, en efecto, para ellas aplica un esquema de rangos tarifarios porque (i) declaran sobre la totalidad de sus ingresos y dividendos tanto de fuente nacional como extranjera; (ii) pueden depurar dichos ingresos en la declaración del impuesto a la renta; y (iii) estas tarifas buscan darle una **mayor progresividad** al sistema tributario, en la medida en que establece que quienes tienen mayor capacidad contributiva deben aportar más.

Por otra parte, el demandante no aporta razones que demuestren la alegada violación de derechos que generaría la diferenciación en las tarifas entre residentes y no

residentes. En efecto **no hay pruebas de la supuesta afectación de la capacidad económica** de los contribuyentes derivada del cobro del impuesto **ni certeza sobre la discriminación**, por el contrario, existen argumentos plausibles para la adopción de la medida en el marco del sistema tributario, estas son el estímulo a la inversión extranjera y la necesidad de mantener una escala tarifaria que brinde progresividad.

La opción propuesta por el actor es que las personas naturales residentes que reciban más de 1000 UVT por concepto de dividendos tengan la misma tarifa de las personas naturales no residentes que es del 5%. Si se acepta esa tesis, se generarían consecuencias ilegítimas en términos constitucionales, pues eliminaría uno de los tres rangos tarifarios para los residentes, en contra del principio de progresividad.

58. Finalmente, la **proporcionalidad** en sentido estricto, entendida como el **análisis global que indica si la medida promueve sustancialmente un interés constitucionalmente importante sin generar un alto sacrificio**, muestra que la expresión demandada es constitucional. **No es evidente que el objetivo de atraer capital extranjero sacrifique el principio de igualdad tributaria**, en efecto, **el trato diferenciado encuentra razones constitucionalmente válidas y la opción adoptada por el legislador no genera una afectación intolerable a los derechos o principios constitucionales**. Por otra parte, **no se trata de una ventaja exagerada para las personas naturales no residentes** como competidoras en el mercado, de hecho, no es claro el parámetro que los muestra como tales con respecto a las personas naturales residentes. El demandante parece suponer que todos los residentes que reciben dividendos son competidores de los no residentes, sin embargo, no explica esa afirmación. Del mismo modo la hipótesis de una supuesta carga tributaria excesiva para las **personas naturales que reciben más de 1000 UVT por concepto de dividendos** no fue debidamente sustentada. De hecho, los estudios indican que las personas que reciben esos ingresos por este concepto **se encuentran entre los contribuyentes con mayor capacidad económica en el país**, por lo que no es razonable suponer que se afecte su situación como consecuencia de la tarifa impuesta.

59. Por consiguiente, la tarifa del “10%” establecida en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016 también es constitucional. En primer lugar, esta medida es legítima en cuanto fomenta la inversión extranjera y el crecimiento económico en el país y, asimismo, mantiene la progresividad, de un lado, entre los residentes, mediante un sistema tarifario escalonado, y de otro, entre los no residentes mediante una tarifa fija. En segundo lugar, la medida es razonable (adecuada) porque protege las inversiones que llevan a cabo los extranjeros al generar un incentivo para los no residentes. También, la medida es necesaria, ya que la diferencia de sistemas tarifarios entre residentes y no residentes promueve la inversión extranjera y mantiene la equidad. Finalmente, la medida es proporcional, pues no es evidente que el objetivo de atraer capital extranjero sacrifique el principio de igualdad tributaria. En este sentido, se declarará exequible la expresión “10%” contenida en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.”*, referida a la tarifa especial del impuesto de renta para dividendos o participaciones que deben pagar las personas naturales residentes sobre los dividendos abonados en cuenta que superen las 1000 UVT, únicamente por los cargos analizados en esta oportunidad.

Conclusión

60. Conforme a la argumentación del demandante la Corte abordó dos problemas jurídicos, un principal y uno subsidiario. El primero consistió en determinar si el primer inciso del artículo 48 del ET, que excluye a las personas naturales residentes y no residentes de los sujetos que pueden considerar los dividendos o participaciones percibidos como no constitutivos de renta o ganancia ocasional, y los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016, que establecen la tarifa especial del impuesto de renta para dividendos o participaciones recibidos por estos mismos grupos, violan la justicia y la equidad horizontal en materia tributaria como manifestación del mandato de orden justo. El segundo se ocupaba de establecer si la tarifa especial del impuesto de renta para dividendos o participaciones del 10% que deben pagar las personas naturales residentes sobre los dividendos o participaciones abonados en cuenta que superen las 1000 UVT -contenida en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016- desconoce la justicia, la igualdad y la equidad horizontal en materia tributaria porque el ordenamiento ha previsto una tarifa del 5% para las personas naturales no residentes.

61. Con respecto al primer cargo, después de integrar la unidad normativa con el primer inciso del artículo 48 del ET, la Corte encontró que tanto esa norma como los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016 no violan la justicia y la equidad horizontal en materia tributaria como materialización del mandato de orden justo. En efecto, las disposiciones pretenden alcanzar el fin legítimamente válido de distribuir la carga tributaria y estimular la economía por medio de la promoción de la actividad societaria, prevista en el artículo 333 de la Carta Política. Asimismo, la medida es adecuada en cuanto aporta a la progresividad del sistema tributario mediante la distribución ya mencionada, con el fin de que las personas de mayor poder adquisitivo paguen más impuestos y se estimule la economía. Adicionalmente, la medida es necesaria, pues es logra alcanzar el fin de la norma y no afecta significativamente principios o derechos, aunque pueda haber otras opciones. Finalmente, la proporcionalidad de este diseño radica en el hecho de hacer más progresivo el sistema tributario, lo cual es, sin duda, un propósito constitucionalmente importante y el sacrificio no es excesivo.

62. En cuanto al segundo cargo, la tarifa del “10%” establecida en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016 tampoco desconoce la justicia, la igualdad y la equidad horizontal en materia tributaria. Esta medida es legítima en cuanto fomenta la inversión extranjera y el crecimiento económico en el país. Del mismo modo mantiene la progresividad, de un lado, entre los residentes -mediante un sistema tarifario escalonado-, y de otro, entre los no residentes, mediante una tarifa fija. La medida es adecuada porque protege las inversiones que llevan a cabo los extranjeros al generar un incentivo para los no residentes. Es necesaria, ya que la opción de establecer una diferencia de sistemas tarifarios entre residentes y no residentes logra el propósito de la norma -promover la inversión extranjera- mantiene la equidad y no afecta significativamente otros principios o derechos. Finalmente, la medida es proporcional, pues no es evidente que el objetivo de atraer capital extranjero sacrifique principios o derechos.

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- Declarar la **EXEQUIBILIDAD** del inciso 1° del artículo 48 del Estatuto Tributario tal y como fue modificado por el artículo 2° de la Ley 1819 de 2016, y de los artículos 6° y 7° de la Ley 1819 de 2016 “*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*”, únicamente por los cargos analizados en esta oportunidad.

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

Cópiese, notifíquese, comuníquese, cúmplase y archívese el expediente.

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Presidente
Con aclaración de voto

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

En comisión

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

Con salvamento parcial de voto

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General