



Referencia: Expediente D-12790

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 75 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 55 de la Ley 1819 de 2016

Demandante: Juan Esteban Sanín Gómez

Magistrada ponente:
GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D.C., doce (12) de junio dos mil diecinueve (2019).

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, el ciudadano Juan Esteban Sanín Gómez presentó ante esta Corporación demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 75 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 55 de la Ley 1819 de 2016.

El asunto fue repartido a la Magistrada Ponente en la sesión de la Sala Plena del 18 de julio de 2018. Mediante **Auto del 27 de julio del mismo año**, la demanda fue inadmitida debido a que incumplía los requisitos argumentativos predicables del cargo de inconstitucionalidad.

El actor subsanó su demanda en debida forma y de manera oportuna, de modo que fue admitida mediante **Auto del 21 de agosto de 2018**.

En el auto mencionado se ordenó (i) fijar en lista la norma acusada; (ii) comunicar el presente proceso a las autoridades que estuvieron vinculadas con la expedición de la Ley 1819 de 2016, (iii) correr traslado de la demanda al Procurador General de la Nación, y (iv) invitar a participar en el trámite a la

Academia Colombia de Jurisprudencia; al Instituto Colombiano de Derecho Tributario; a la Red por la Justicia Tributaria por Colombia; y a las facultades de Derecho de las universidades Nacional de Colombia, Libre de Bogotá, Javeriana, de los Andes, Externado de Colombia, del Rosario, de Nariño, de Antioquia y de Ibagué.

Según lo decidido por la Sala Plena de la Corte Constitucional en el **Auto 305 del 21 de junio de 2017** (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), los términos de los procesos ordinarios de constitucionalidad fueron suspendidos a partir de la fecha mencionada y hasta tanto la Sala Plena decidiera levantarlos en cada asunto y conforme a la planeación que formulara la Presidencia de la Corte. La suspensión de términos fue levantada por la Sala Plena mediante **Auto 741 del 14 de noviembre de 2018**.

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 de fondo la demanda en referencia.

II. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la norma acusada, conforme a su publicación, en su versión reformada, en el Diario Oficial No. 50.101 del 29 de diciembre de 2016 y subrayándose el apartado demandado.

“Artículo 55. Modifíquese el artículo 75 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 75. Costo fiscal de los bienes incorporales formados. El costo fiscal de los bienes incorporales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.

III. LA DEMANDA

El demandante considera que las expresiones acusadas violan los artículos 13 y 363 de la Constitución, particularmente en lo que respecta a los principios de igualdad y equidad tributaria.

Advierte que la norma acusada otorga un beneficio a los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad, consistente en asignarles un costo fiscal presuntivo de sus intangibles, aplicable al momento de enajenación de estos. Esto implica que los demás contribuyentes, esto es, quienes están obligados a llevar contabilidad, no pueden acceder a dicha presunción y, con ello, se incrementan sus impuestos. Sin embargo, no se evidencia que exista ninguna razón que distinga, en lo relativo a sus obligaciones tributarias, a las personas obligadas a llevar contabilidad y las que no, por lo que se está ante un tratamiento diferenciado injustificado.

Destaca que la obligación de llevar contabilidad se predica, conforme al artículo 19 del Código de Comercio, de los comerciantes. Igual deber legal tienen las personas que pertenecen al régimen común del impuesto a las ventas, según lo establece el artículo 615 del Estatuto Tributario. El demandante aclara que, no obstante estas regulaciones es importante tener en cuenta lo siguiente:

“[M]uchas personas naturales no comerciantes llevan contabilidad con el fin de constituir los libros contables como prueba, a razón (sic) de lo dispuesto por el artículo 68 del Código de Comercio y el artículo 772 del Estatuto Tributario Nacional (sic) establece que la contabilidad constituye prueba a favor del contribuyente, siempre que ésta sea llevada en debida forma. || Es decir, la contabilidad se lleva por diversas razones, como el hecho de tener control sobre las ventas, llevar cuenta de los gastos o egresos, tener claridad en el balance, también para tener una mejor administración del inventario o simplemente para ser utilizadas (sic) como pruebas en eventuales conflictos jurisdiccionales. Sin embargo, ninguna de estas situaciones constituye razón suficiente para discriminar y no otorgarle un tratamiento tributario dado a un grupo de contribuyentes que por decisión propia o por ley deban llevar contabilidad de su actividad mercantil. No se está otorgando el tratamiento tributario y discriminando a raíz de la equidad horizontal o vertical en materia tributaria promulgada por la jurisprudencia colombiana, por lo que está sobrepasando el límite del poder tributario del Estado.”

A partir de este argumento, el demandante concluye que la norma viola el principio de igualdad tributaria, en la medida en que utiliza un factor de diferenciación para la presunción de costos que no responde a una razón atendible, por lo que es arbitraria. Esto debido a que la obligación de llevar contabilidad no es un factor dirimente en lo que respecta al deber de tributar. Asimismo, la norma además de estar basada en un tratamiento diferenciado que carece de justificación e impone un trato inequitativo entre dos grupos de contribuyentes, vulnera el principio de equidad tributaria.

Destaca que la diferenciación, entre quienes están obligados a llevar contabilidad y los que no, solo tiene por objeto determinar el momento en que se entienden devengados los ingresos, y causados los costos y los gastos. Dicha circunstancia, insiste, en nada está relacionada con la presunción en comento, lo que hace la expresión acusada inconstitucional.

IV. INTERVENCIONES

4.1. Dirección Nacional de Derecho de Autor

La Unidad Administrativa Especial Dirección Nacional de Derecho de Autor, a través de apoderado judicial, solicita a la Corte que adopte un fallo **INHIBITORIO** o, en su lugar, declare la **EXEQUIBILIDAD** del aparte acusado.

Respecto de la solicitud de inhibición, sostiene que la demanda no cumple con las condiciones argumentativas mínimas para provocar un pronunciamiento sustantivo. Esto debido a que estima que no existe un problema constitucional discernible en la demanda, sino solo un cuestionamiento acerca del posible aumento de los impuestos para las personas obligadas a llevar contabilidad. De otro lado, la fundamentación de la demanda se centra en la contradicción entre la disposición acusada y otras previsiones, pero de carácter legal.

En lo que tiene que ver con la solicitud de constitucionalidad, la Dirección sostiene que la norma se inserta dentro del amplio margen de configuración legislativa en lo que respecta a la protección de la propiedad intelectual y, en particular, del derecho de autor. Del mismo modo, a partir de lo planteado por la jurisprudencia constitucional¹, no resulta exigible que la ley confiera un idéntico grado de protección a todas las obras o que confiera un mismo tipo de método para valorar dichos activos. A este respecto, señala que la normativa contable señala que los activos pueden ser valorados a partir de su costo, el valor de mercado o el ingreso que se considera puede obtenerse de los mismos.

Ahora bien, en lo que respecta a la presunta vulneración del derecho a la igualdad, considera la entidad interviniente que sí existe un factor de diferenciación válido. Esto debido a que las personas no obligadas a llevar contabilidad *“no podrían cruzar el valor del intangible cuando lo enajenen, mientras que los segundos [quienes deben llevar contabilidad] necesariamente deben hacer una valoración para determinar el valor de sus intangibles y clasificarlos en una cuenta 12 en el activo”*². A partir de esta circunstancia, advierte que no se está ante sujetos que resulten comparables, lo que es un supuesto imprescindible para adelantar el juicio de igualdad.

4.2. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda, a través de apoderada judicial, presentó escrito en el que solicita a la Corte que se declare **INHIBIDA** para fallar ante la ineptitud sustantiva de la demanda o, de manera subsidiaria, declare la **EXEQUIBILIDAD** del precepto acusado.

El interviniente sostiene que el demandante ya había presentado la misma acusación, respecto de la cual la Corte se declaró inhibida en la sentencia C-002 de 2018. De esta manera, considera que debe adoptarse la misma decisión en el presente caso.

Frente a los argumentos de fondo, sostiene que sí existe una razón para el tratamiento diferente entre los dos supuestos planteados por el actor. Esto debido a que la presunción de los costos de los bienes incorporeales formados solo es posible en el caso de las personas obligadas a llevar contabilidad, puesto que las demás *“no han tenido la posibilidad de deducir los costos y gastos asociados a la formación de dichos bienes durante el proceso de su formación,*

¹ El interviniente hace referencia a la sentencia C-833 de 2007, M.P. Rodrigo Escobar Gil

² Folio 57 (reverso).

mientras que los obligados a llevar contabilidad sí han podido tomar las respectivas deducciones año a año”³. Resalta que, en los términos de la exposición de motivos del proyecto de ley que dio lugar a la norma acusada, se dejó claro que la razón por la cual el beneficio se concentra en aquellos contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad, radica en que estos “no han tenido la oportunidad de tomar contablemente deducciones en el paso por la formación de dicho intangible, contrario a la situación de los obligados a llevar contabilidad, quienes sí han tomado las deducciones por amortización a lo largo de tiempo de su formación”.

Con base en esta consideración, el Ministerio considera que el cargo fundado en la presunta violación del principio de equidad tributaria es inepto, puesto que el demandante se limitó a señalar que no existía un criterio que permitiese un tratamiento fiscal diferente entre dos sujetos, lo cual es insuficiente. Así pues, a pesar de estar ante una clara distinción como la antes explicada, el actor no expresa los argumentos que obliguen a concluir que las personas que están obligadas a llevar contabilidad deban también tener la posibilidad de gozar de una presunción en el costo de los bienes inmateriales formados. Así, para el interviniente se está ante un válido ejercicio de la libertad de configuración legislativa en materia tributaria.

De otro lado, el Ministerio señala que, contrario a lo planteado en la demanda, la obligación de llevar o no contabilidad no corresponde a un simple acto de voluntad del contribuyente, sino a una obligación legal impuesta a los comerciantes. En ese sentido, la distinción que plantea la norma acusada es compatible con la Constitución, en la medida en que precisamente la diferente naturaleza jurídica de los sujetos es la que sustenta el tratamiento fiscal diverso. De la misma manera, la distinción establecida es la que hace equitativa la disposición acusada, en tanto la posibilidad de deducción depende de si se lleva o no contabilidad. Al respecto el interviniente señala lo siguiente:

“Se trata de una diferenciación que busca permitir que aquel que no lleva contabilidad y no ha podido deducirle ningún valor por la formación de ese intangible, pueda tomar ese costo presunto al momento de la enajenación de los bienes incorporales formados. Así se respeta el principio de equidad tributaria frente a aquel obligado a llevar contabilidad que sí pudo tomarse los costos y deducciones incurridos en la medida que fue formado su activo y pudo disminuirlo de su base gravable.”⁴

Además, también debe tenerse en cuenta que la norma acusada no impide que las personas no obligadas a llevar contabilidad puedan demostrar un costo fiscal superior al presunto por dicha disposición.

4.3. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

³ Folio 146.

⁴ *Ibídem*.

Mediante comunicación suscrita por apoderada judicial, la DIAN presentó escrito justificativo de la **EXEQUIBILIDAD** de la disposición demandada.

En primer lugar, reiteró el argumento planteado por el Ministerio de Hacienda, en el sentido de que la distinción contenida en la norma acusada se explica por el hecho que las personas de que no están obligadas a llevar contabilidad no tienen la posibilidad de deducir los costos y los gastos involucrados en la formación del bien intangible, lo que les impone una desventaja al momento de su enajenación. De allí que la presunción compense esa restricción respecto de los contribuyentes que sí están obligados a llevar contabilidad. Al respecto insistió en que, en lo que respecta a la formación de bienes intangibles, las personas que no están obligadas a llevar contabilidad *“también incurren en costos o gastos en su formación, lo que representaría una situación de desventaja al momento de enajenarlo, frente a los obligados a llevar contabilidad que periódicamente reconocen la amortización del bien intangible, puesto que los primeros no tendrían un costo fiscal mientras los segundos sí y como ese costo se materializa en el momento en que es objeto de transacción (venta), los últimos tendrán una menor carga tributaria.”*⁵

Sobre este mismo particular resaltó que, conforme lo regula el artículo 279 del Estatuto Tributario, el valor de los bienes intangibles se calcula con base en el costo de adquisición demostrado, más cualquier otro costo atribuible a la preparación del activo para su uso previsto, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o periodo gravable. En ese sentido, las personas obligadas a llevar contabilidad pueden amortizar los costos derivados del deterioro del activo, lo cual se lleva a cabo a partir de las normas reglamentarias pertinentes, en particular el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, norma que establece tanto la definición de los activos intangibles, así como las reglas para la actualización de su valor histórico. A partir de este argumento, la DIAN resaltó que son los comerciantes obligados a llevar contabilidad, quienes *“tienen plenamente identificadas estas inversiones y por tanto el costo fiscal al momento de enajenación del bien.”*⁶

En segundo término, expresó que la obligación de llevar contabilidad, en sí misma considerada, no impone un tratamiento inequitativo, como lo supone la demanda, sino que cumplir ese deber para los comerciantes significa, entre otros asuntos, estar en capacidad de probar contablemente el costo de los activos intangibles, así como sus amortizaciones. Es por esta razón que la norma acusada propugna por la equidad entre los comerciantes, quienes tienen acceso a dichas pruebas, y los demás contribuyentes, quienes no están en esa condición y, por ende, se les aplica la presunción materia de condicionamiento. Además, debe tenerse en cuenta que mientras los comerciantes ejercen su actividad de manera permanente, los demás contribuyentes se lucran de los bienes intangibles de forma esporádica, lo que implica que se esté ante dos sujetos con diferente capacidad económica, circunstancia que también justifica un tratamiento fiscal diferente.

⁵ Folio 86.

⁶ Folio 87.

4.4. Universidad de Ibagué

El decano de la Facultad de Derecho de la Universidad de Ibagué presentó concepto redactado por el profesor Carlos Ferney Forero Hernández, que concluye la **EXEQUIBILIDAD** del aparte demandado. Para ello, expuso idéntico argumento sobre la posibilidad que tienen las personas obligadas a llevar contabilidad de contar con los soportes probatorios para realizar las deducciones correspondientes. Esto además si se tiene en cuenta que a partir de las actuales normas contables NIIF, se facilita la definición de los costos de los bienes intangibles.

Agregó que, conforme lo ha señalado la jurisprudencia constitucional⁷, las presunciones son compatibles con la Carta Política, en tanto instrumentos para prevenir la evasión y elusión fiscal. Por ende, el precepto acusado está dirigido a facilitar el recaudo y, por esa misma razón, a fomentar la equidad tributaria, lo que justifica su exequibilidad.

4.5. Universidad Externado de Colombia

La profesora Olga Lucía González Parra, directora del Centro Externadista de Estudios Fiscales, formuló intervención en el que considera que la Corte debe declarar **EXEQUIBLE** el aparte demandado.

A fin de contextualizar su intervención, la profesora puso de presente que en el marco de la depuración del impuesto sobre la renta y complementarios, de los ingresos netos se restan los costos, obteniéndose de esta operación la renta bruta. Con base en la norma acusada y respecto de los bienes intangibles formados, para el caso de las personas que deben llevar contabilidad el costo fiscal de los mismos será de cero, mientras que en los demás casos se presume un costo del 30% respecto del valor del activo enajenado. Por lo tanto, determina la intervención lo siguiente:

“[t]ratándose del impuesto sobre la renta frente a los activos intangibles formados internamente, los sujetos obligados a llevar contabilidad no tendrán el reconocimiento fiscal del costo de resultado al momento de su enajenación, obteniendo una utilidad o renta bruta mayor que los sujetos que no tienen este deber y cuentan con un costo de resultado presunto del 30% sobre el valor del activo enajenado, reduciendo así su utilidad o renta bruta y, eventualmente, su impuesto a cargo.”⁸

De manera similar a lo planteado por otros intervinientes, la directora señaló que los sujetos analizados están en situaciones diferentes en lo que respecta al descuento de dichos costos. Para ello hay que tener en cuenta los dos momentos dentro de la realidad económica del activo intangible internamente formado. En una primera etapa, si bien el activo no existe, la persona incurre en gastos destinados a su formación. Entonces, si es un contribuyente obligado a llevar contabilidad, podrá deducir contablemente tales costos cuando ocurran. En

⁷ El interviniente cita la sentencia C-091 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁸ Folio 51

cambio, en los demás casos la deducción solo podrá llevarse a cabo cuando se enajene el activo correspondiente. Esto significa que en la segunda etapa, para el momento de enajenación, la amortización frente a quien lleva contabilidad ya se habrá realizado en el momento de la depuración ordinaria del impuesto sobre la renta, lo que implica que el costo fiscal sea cero.

A partir de lo expuesto, consideró que no se vulnera el principio de igualdad, en tanto los sujetos comparados no están en la misma situación. De esta manera, el aparte acusado supera un juicio de proporcionalidad débil, pues cumple con un fin constitucionalmente legítimo, como es permitir que quienes no están obligados a llevar contabilidad puedan deducir los costos de formación del activo intangible. Dicha finalidad no se encuentra respecto de los demás contribuyentes, puesto que en caso de que se les reconociera la presunción y, además, pudiesen efectuar la deducción respectiva, se estaría ante un tratamiento desproporcionado. Asimismo, estimó que la medida es indispensable, puesto que ante las limitaciones para la depuración de los costos que tienen quienes no están obligados a llevar contabilidad, de no existir la presunción no podrían restar los costos de formación del activo intangible. Finalmente, consideró que no se evidencia en el caso una afectación desproporcionada del derecho a la igualdad, sino que, antes bien, la medida analizada tiende a equiparar a los contribuyentes, en cuanto a la posibilidad de descuento de los costos fiscales asociados a los bienes intangibles formados.

4.6. Universidad del Rosario

Los profesores Carlos Ariel Sánchez Torres, director del Observatorio de Hacienda Pública de la Universidad del Rosario, y José Miguel Sanabria Melo, integrante del mismo centro, presentaron concepto ante la Corte en el que se solicita la **INEXEQUIBILIDAD** de la norma demandada.

Luego de hacer algunas consideraciones sobre el contenido y alcance de los principios de equidad e igualdad tributaria, al igual que sobre el principio de generalidad de los tributos, el centro sostuvo que la norma es inconstitucional, en tanto no hay ninguna razón atendible para la distinción contenida en dicha medida legislativa. Advirtieron que la razón expresada en el trámite legislativo para realizar la diferenciación, relativa a evitar una doble deducción por parte de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, aunque plausible, no resulta suficiente para impedir el acceso de estos a la presunción sobre los costos derivados del activo incorporal. Esto debido a que, si bien es evidente que la producción del activo genera costos fiscales, el hecho de que el mismo sea cero en el caso analizado, impide que los contribuyentes en comento puedan deducirlos. Esto a pesar del esfuerzo empresarial para la producción del activo.

Del mismo modo, resaltaron que cuando la Corte ha declarado la exequibilidad de tratamientos tributarios diferenciados, han estado basados en la protección del interés público o de la función social de la propiedad, asuntos que no se evidencian en el presente caso.

4.7. Academia Colombiana de Jurisprudencia

El presidente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia remitió a la Corte intervención preparada por el académico Juan Rafael Bravo Arteaga, quien solicitó la **INCONSTITUCIONALIDAD** del aparte acusado, así como de un apartado del artículo 74 del Estatuto Tributario.

La Academia destacó que los bienes intangibles formados son aquellos que se derivan de la actividad empresarial, como patentes de invención, *Good Will* o marcas derivadas del prestigio de determinado producto. Afirma que son generalmente productos fortuitos de dicha actividad, por lo que no es posible en todos los casos definir los costos en que se incurrió para su formación, *“razón por la cual tales erogaciones pudieron haber sido tratadas contablemente como gastos de la empresa y no como inversiones”*⁹.

La interviniente expuso, a su turno, que la formación de intangibles tiene una especial importancia para el desarrollo económico, de modo que históricamente se han proferido regulaciones que prevén beneficios vinculados a la presunción de costos deducibles en su enajenación. Esta legislación ha sido uniforme, con la excepción de la norma acusada, la cual establece la limitación objeto de debate.

De acuerdo con lo preceptuado en los artículos 58 y 59 del Estatuto Tributario, la diferencia entre los dos tipos de contribuyentes radica en que mientras (i) para los que están obligados a llevar a contabilidad, generalmente los comerciantes, los costos realizados fiscalmente son aquellos devengados contablemente en el año o periodo gravable, salvo las excepciones legales; (ii) para quienes no tienen dicha obligación, los costos se entienden realizados cuando se pagan efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

Para la interviniente, la justificación planteada en la exposición de motivos para la diferenciación entre los dos tipos de contribuyentes es equivocada, a partir de dos razones principales. En primer lugar, no es cierto que en todos los casos los contribuyentes obligados a llevar contabilidad hagan los descuentos derivados de los costos de formación de los bienes intangibles, sino que es *“perfectamente posible que las erogaciones relacionadas con la obtención del invento se lleven contablemente como una inversión y no como un gasto.”*¹⁰ En segundo término, tampoco es cierto que las personas que no tienen la obligación de llevar contabilidad no puedan hacer los descuentos mencionados, puesto que *“si el contribuyente no ha tenido el propósito de obtener un invento, sino que se llega a él en forma fortuita, seguramente ha presentado en su declaración de renta como deducción las erogaciones en referencia.”*¹¹

Con base en lo expuesto, la Academia sostiene que al no existir una razón que fundamente la diferenciación contenida en la norma parcialmente demandada, entonces la misma es inconstitucional. Igualmente, solicita que, con el fin de

⁹ Folio 78.

¹⁰ Folio 80.

¹¹ Folios 80-81.

evitar una contradicción con el resto del artículo acusado, se realice la integración normativa respecto de la expresión del numeral 5° del artículo 74 del Estatuto Tributario, según la cual “*El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero*”. Esto debido a que, con base en esta disposición, los contribuyentes allí descritos no podrían descontar los costos asociados a la formación de bienes intangibles lo que sería abiertamente contrario al principio de equidad tributaria.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, a través del concepto número 6520, recibido el 5 de febrero de 2019, solicitó a la Corte que adopte **FALLO INHIBITORIO** ante la falta de claridad y certeza del cargo de inconstitucionalidad o, en su defecto, que declare la **EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA** del aparte acusado.

Respecto de la primera solicitud, el Ministerio Público resaltó que el fundamento de la acusación planteada por el actor es que la presunción contenida en la norma acusada es un *derecho* que se reconoce a favor de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad. No obstante, advirtió que esa inferencia no se deriva de la norma acusada, ni tampoco el demandante demuestra el fundamento de dicha conclusión. En contrario, la Procuraduría consideró que no existe tal derecho, sino que la presunción opera como una medida dirigida a que quienes se dedican a la producción de bienes intangibles relacionados con la propiedad industrial y quieran pagar menos impuesto de renta por la enajenación de dichos bienes, tengan los soportes probatorios idóneos, esto es, los de tipo contable. Esto más aún si se tiene en cuenta que es una presunción de hecho, lo que la hace desvirtuable.

El concepto destaca que la inexistencia de un derecho en el caso analizado también se verifica al advertir que la expresión acusada, en realidad, lo que prevé es un desincentivo tributario, pues supone que el resto del valor del activo, esto es el 70%, corresponde a renta líquida gravable con el impuesto sobre la renta. Esta situación resulta más restrictiva tratándose de los sujetos pasivos que, al no llevar contabilidad, corresponden generalmente a personas naturales que ejercen profesiones liberales, entre ellos profesores, profesionales y técnicos que tienen iniciativa para la creación de bienes incorpóreos, quienes son comúnmente remunerados de manera inequitativa.

Así, el beneficio solo existiría si pudiese descontarse la totalidad de los costos en que se incurrió para la formación del intangible. Por esa misma razón, considera la Vista Fiscal que el demandante yerra en el objeto de su demanda, puesto que, a partir de los argumentos del libelo, lo que debió cuestionarse es lo previsto en el numeral quinto del artículo 74 del Estatuto Tributario, en cuanto estipula que el costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la falta de certeza también se comprueba en el hecho de que, conforme lo determina el artículo 74-1 del

Estatuto Tributario, se permite a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad que tomen como costo fiscal, sin límite alguno, los costos en que hayan incurrido en la creación o formación de bienes incorporeales e intangibles. Esto a condición que los intangibles estén asociados a los proyectos de investigación, desarrollo e innovación – IDi, que es la manera como el Ministerio Público circunscribe el mencionado tratamiento tributario.

La Procuraduría General consideró que, en caso de que la Corte decida adoptar una decisión de fondo, debe declararse la constitucionalidad del aparte acusado, con base en las mismas razones antes expuestas. Agregó que el precepto se inscribe dentro de la promoción de proyectos de IDi por parte de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, a través de la posibilidad de descontar la totalidad de los costos fiscales asociados a los bienes intangibles o incorporeales formados en virtud de dichos proyectos. Sin embargo, advirtió que en tanto el cargo propuesto se funda en la vulneración del principio de equidad tributaria, es necesario que se declare su exequibilidad condicionada, siempre y cuando se entienda que si los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, llegasen a realizar dicha labor contable *“en relación con dicha formación o hechura de bienes incorporeales, pueden descontar del valor de enajenación de los mismos, la totalidad de los costos fiscales en que hayan incurrido en la formación o hechura de tales bienes.”*¹²

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Carta Política, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1° de la Ley 1819 de 2016, pues se trata de una previsión que hace parte de una Ley de la República y que es acusada por su contenido material.

Consideraciones previas

Aptitud sustantiva de la demanda en relación con el cargo propuesto

2. Varios de los intervinientes, al igual que el Procurador General, consideran que la Corte debe adoptar un fallo inhibitorio ante la ineptitud sustantiva de la demanda. Esto debido a que, en su criterio, los argumentos planteados por el actor no cumplen con los requisitos previstos para el efecto en la jurisprudencia constitucional. Sostienen que, contrario a lo planteado por el actor, sí existen razones que justifican el tratamiento diferente entre los contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad y los que no, en lo que respecta a la aplicación de la presunción del costo fiscal de los mismos, de manera que se incumple con el requisito de **certeza**. Agregan que esa razón es constitucionalmente legítima, lo que afecta la certeza del cargo propuesto, en tanto se basa en una premisa inexistente, consistente en la falta de justificación para el tratamiento

¹² Folio 155 (reverso).

diferenciado. Incluso, el Ministerio Público señala que la medida acusada, en realidad, no establece un beneficio o derecho, sino que puede traducirse en casos concretos en una carga más gravosa para determinadas categorías de contribuyentes. Asimismo, sostienen que se desconoce el requisito de **suficiencia**, en la medida en que el actor no explica por qué se está ante la ausencia de razones que justifiquen el tratamiento diferenciado.

En ese sentido, de manera preliminar debe analizarse por la Corte si dichos requisitos son cumplidos, como condición para adoptar un pronunciamiento de fondo sobre la demanda de la referencia.

3. La jurisprudencia reiterada de la Corte determina que los cargos de constitucionalidad deben cumplir con un grupo de requisitos argumentativos mínimos, los cuales son indispensables para contar con los elementos de juicio necesarios para adoptar un pronunciamiento de fondo. Sobre este particular existe un precedente estable y reiterado, el cual es retomado en la presente decisión¹³.

Al respecto, se parte de advertir que el numeral 3° del artículo 2° del Decreto 2067 de 1991 dispone como requisito de la demanda de inconstitucionalidad el planteamiento de las razones por las cuales se considera que la norma acusada viola la Constitución. La jurisprudencia constitucional ha considerado de manera sistemática que estas razones deben cumplir con condiciones argumentativas mínimas, que si bien no corresponden a una carga procesal sometida a formalismos o consideraciones técnico jurídicas particulares, son imprescindibles para que la Corte pueda adoptar un fallo de fondo. Así, la **sentencia C-1052 de 2001**¹⁴, a través de reglas jurisprudenciales que se han mantenido inalteradas, determinó que los argumentos que sustentan el cargo deben cumplir con condiciones de *claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia*.¹⁵

3.1. La claridad de un cargo se predica cuando la demanda contiene una coherencia argumentativa tal, que permite a la Corte identificar con nitidez el contenido de la censura y su justificación. Aunque en razón del carácter público de la acción de inconstitucionalidad no resulta exigible la adopción de una técnica específica, como sí sucede en otros procedimientos judiciales, no por ello el demandante se encuentra relevado de presentar las razones que sustentan los cargos propuestos de modo tal que sean plenamente comprensibles.

3.2. La certeza de los argumentos de inconstitucionalidad hace referencia a que los cargos se dirijan contra una proposición normativa efectivamente contenida en la disposición acusada y no sobre una distinta, inferida por el demandante, implícita o que hace parte de normas que no fueron objeto de demanda. Lo que exige este requisito, entonces, es que el cargo de inconstitucionalidad cuestione un contenido legal verificable a partir de la interpretación del texto acusado.

¹³ Sentencia C-082 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁴ M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁵ La síntesis planteada en esta decisión es tomada de la sentencia C-370 de 2006 (M.P. M.J. Cepeda, J. Córdoba, R. Escobar, M.G. Monroy, A. Tafur y C.I. Vargas)

3.3. El requisito de especificidad resulta acreditado cuando la demanda contiene al menos un cargo concreto, de naturaleza constitucional, en contra de las normas que se advierten contrarias a la Carta Política. Este requisito refiere, en estas condiciones, a que los argumentos expuestos por el demandante sean precisos. Sobre el particular, el precedente en comento ha señalado lo siguiente:

“El juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibile que se deba resolver sobre su inexecutable a partir de argumentos “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales”¹⁶ que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad¹⁷. ”¹⁸

3.4. Las razones que sustentan el concepto de la violación son pertinentes en tanto estén construidas con base en argumentos de índole constitucional, esto es, fundados *“en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado.”¹⁹*. En ese sentido, cargos que se sustenten en simples consideraciones legales o doctrinarias; la interpretación subjetiva de las normas acusadas por parte del demandante y a partir de su aplicación en un problema particular y concreto; o el análisis sobre la conveniencia de las disposiciones consideradas inconstitucionales, entre otras censuras, incumplen con el requisito de pertinencia del cargo de inconstitucionalidad.

3.5. Por último, la condición de suficiencia ha sido definida por la jurisprudencia como la necesidad de que las razones de inconstitucionalidad susciten un debate constitucional sustantivo. Al respecto, la jurisprudencia analizada identifica los criterios de evaluación de este requisito, a saber:

“En primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche; (...) Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia

¹⁶ Estos son los defectos a los cuales se ha referido la jurisprudencia de la Corte cuando ha señalado la ineptitud de una demanda de inconstitucionalidad, por inadecuada presentación del concepto de la violación. Cfr. los autos 097 de 2001 (M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra) y 244 de 2001 (M.P. Jaime Córdoba Triviño) y las sentencias C-281 de 1994 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo), C-519 de 1998 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-013 de 2000 (M.P. Álvaro Tafur Galvis), C-380 de 2000 (M.P. Vladimiro Naranjo Mesa), C-177 de 2001 (M.P. Fabio Morón Díaz), entre varios pronunciamientos.

¹⁷ Cfr. Corte Constitucional Sentencia C-447 de 1997 M.P. Alejandro Martínez Caballero. La Corte se declara inhibida para pronunciarse de fondo sobre la constitucionalidad del inciso primero del artículo 11 del Decreto Ley 1228 de 1995, por demanda materialmente inepta, debido a la ausencia de cargo.

¹⁸ Cfr. Corte Constitucional, sentencia C-1052/01. Fundamento jurídico 3.4.2.

¹⁹ *Ibidem*.

realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.”²⁰

4. La Corte advierte que la demanda cumple con los requisitos argumentativos antes planteados. Así, en lo que tiene que ver con la certeza, efectivamente la norma establece una diferenciación entre dos tipos de contribuyentes: quienes están obligados a llevar contabilidad (en adelante COC) y quienes no (en adelante CNOC). A partir de esa diferenciación, se les aplica a aquellos la presunción del 30% del valor de la enajenación, respecto del costo fiscal de los bienes incorporeales formados. El actor considera que esta distinción es carente de fundamento, por lo que presuntamente desconoce los principios de igualdad y equidad del sistema tributario.

En ese sentido, a juicio de la Sala la demanda está fundada en una distinción que puede verificarse en la norma acusada. Sin embargo, algunos de los intervinientes sostienen que el requisito en comento no es cumplido, puesto que el demandante omite señalar las razones por las cuales dicha discriminación es injustificada. Este cuestionamiento ofrece, cuando menos, dos tipos de falencias que lo inhabilitan como causal de ineptitud de la demanda. En primer lugar, obligan al demandante a probar una negación indefinida, consistente en la inexistencia de una razón que permita diferenciar entre los COC y los CNOC. Una exigencia de este carácter, como es bien sabido, contradice la lógica argumentativa. En segundo lugar, es claro que la carga propuesta es un asunto que excede el ámbito de la admisibilidad, pues se inscribe en el estudio de fondo.

En efecto, como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional²¹, la conformación de un cargo por violación a la igualdad supone la identificación de los sujetos o situaciones de hecho que se comparan, el parámetro que sirve para esa comparación y la razón por la cual dicha distinción carece de fundamento constitucional. En el caso estudiado, la tercera condición es cumplida en la medida en que se señala que no existe ninguna razón que valide la distinción entre los COC y los CNOC. Asunto diferente es que luego, en el estudio de fondo, se demuestre que esa razón está presente y, a su vez, que la misma es compatible con la Constitución. Concluir lo contrario, esto es, que el cargo no solo debe establecer que no hay razón para la distinción, sino también

²⁰ *Ibidem.*

²¹ “La Corporación ha resaltado que el principio de igualdad posee un carácter relacional, lo que significa que deben establecerse dos grupos o situaciones de hecho susceptibles de ser contrastadas, antes de iniciar un examen de adecuación entre las normas legales y ese principio. Además, debe determinarse si esos grupos o situaciones se encuentran en situación de igualdad o desigualdad desde un punto de vista fáctico, para esclarecer si el Legislador debía aplicar idénticas consecuencias normativas, o si se hallaba facultado para dar un trato distinto a ambos grupos; en tercer término, debe definirse un criterio de comparación que permita analizar esas diferencias o similitudes fácticas a la luz del sistema normativo vigente; y, finalmente, debe constatar si (i) un tratamiento distinto entre iguales o (ii) un tratamiento igual entre desiguales es razonable. Es decir, si persigue un fin constitucionalmente legítimo y no restringe en exceso los derechos de uno de los grupos en comparación. (...) Por ese motivo, la Corte exige que las demandas por presunta violación a la igualdad señalen, por lo menos, los grupos de comparación; las circunstancias de hecho comunes a esos grupos, que justifican iniciar el examen de igualdad; la existencia de un trato diverso, a partir de un parámetro de comparación constitucionalmente relevante; y la inexistencia de razones válidas desde el punto de vista constitucional que justifiquen ese tratamiento distinto.” Sentencia C-178 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa.

explorar todas las posibilidades que podrían justificar el trato diverso, significaría confundir los planos de admisibilidad y de estudio de mérito.

Con todo, acerca de esta exigencia la Corte aclara que no en todos los casos la simple afirmación sobre la inexistencia de razones para el tratamiento distinto es suficiente para construir el cargo por vulneración del principio de igualdad. En cambio, es claro que existirán situaciones en donde *prima facie* concurren razones para considerar que un tratamiento diferenciado encuentra justificación, por ejemplo, cuando se trata de una medida legislativa que busca promover el mandato constitucional de igualdad material y efectiva. En esos casos, hará parte de la exigencia de admisibilidad de la demanda de inconstitucionalidad que se explique por qué, a pesar de advertirse dicha circunstancia, en todo caso no se está ante una razón suficiente y admisible para la distinción.

Sin embargo, este no es el escenario predicable de la demanda de la referencia. Nótese que el actor fundamenta su acusación en considerar que ambos contribuyentes son asimilables en su condición de responsables del impuesto de renta y por eso, deben recibir el mismo trato, a menos que exista un motivo constitucionalmente atendible para el tratamiento diverso, el cual extraña el demandante en este caso. Un planteamiento de este tipo es razonable y permite adelantar un estudio de fondo sobre el cargo planteado.

De otro lado, no puede perderse de vista que el actor ofrece argumentos adicionales para sustentar este aserto. Así, en el escrito de corrección de la demanda señaló que la distinción planteada en la norma acusada:

“no se afinca en una justificación constitucionalmente legítima, pues llevar contabilidad solo implica distinción en lo atinente al momento en que se entienden devengados los ingresos, se causan los costos, gastos y constituye una forma de llevar un mayor control en las relaciones negociales de una persona jurídica o de una persona jurídica o de una persona natural comerciante, sino que de ello se siga alguna razón pura para diferenciar (...)”²²

De este modo es claro para la Corte que, además de la afirmación general sobre la inexistencia de una razón de distinción entre los COC y los CNOC, la demanda complementa su razonamiento con argumentos que buscan demostrar que el hecho de llevar contabilidad no es dirimente para recibir el tratamiento fiscal diferente que contiene la norma parcialmente acusada. Esta comprobación refuerza la certeza del cargo propuesto.

5. En lo que respecta al requisito de claridad, la demanda ofrece un grupo de premisas que permiten identificar el cargo. El actor determina las razones por las cuales la distinción entre COC y CNOC es contingente, de modo que no puede servir de base para diferenciaciones en materia del cálculo de costos fiscales, sin con ello desconocer las normas constitucionales que se estiman vulneradas. Asimismo, identifica los argumentos a partir de los cuales resulta

²² Folio 18.

a su juicio necesario que ambos tipos de contribuyentes deban acceder en condiciones paritarias a la presunción del costo fiscal de los bienes incorporados. En ese sentido, es posible comprender fácilmente el sentido de la acusación propuesta, la cual se centra en considerar que, ante la ausencia de una razón constitucionalmente admisible para la mencionada diferenciación, la expresión “*no obligados a llevar contabilidad*” es inconstitucional.

6. En cuanto al requisito de especificidad, la demanda cumple con el mismo. Como se ha señalado, la oposición planteada por el actor se construye, de un lado, por las previsiones superiores que obligan a que los tratamientos fiscales diversos respondan al cumplimiento de un propósito constitucionalmente válido, y la disposición legal que determina un tratamiento diferenciado, y en criterio del actor injustificado, entre los COC y los CNOC.

Por ende, a pesar de que el argumento es simple, la demanda ofrece una oposición objetiva y verificable entre el aparte legal acusado y las normas constitucionales que obligan a la existencia de una razón jurídicamente atendible para tratamientos tributarios diferenciados. En ese sentido, la Sala concluye que la comprensión que hace uno de los intervinientes sobre la demanda, según la cual se basa exclusivamente en el contraste entre la norma acusada y otras estipulaciones legales, es infundada y, al contrario, los argumentos que sustentan el libelo son específicos.

7. Finalmente, el requisito de suficiencia también está debidamente acreditado en el asunto de la referencia. Sobre el particular se encuentra que, si bien es planteado de manera breve, el actor expresa una serie de argumentos dirigidos a demostrar que la distinción entre COC y CNOC no ofrece razones para que tengan un tratamiento tributario diferente, específicamente en lo relativo a la presunción del costo fiscal derivado de la formación de los bienes incorporales.

Sobre este particular debe insistirse, como se hizo en relación con el requisito de certeza, que no resulta exigible para la admisión del cargo de inconstitucionalidad que el demandante explore todas las posibilidades de justificación del tratamiento diferenciado, sino que exponga de manera razonable los argumentos que tiendan a demostrar que (i) no existe justificación para el tratamiento diverso; o (ii) aunque concurren razones para el efecto, carecen de relevancia constitucional. En la demanda de la referencia, se cumple con la primera de las hipótesis, cuando menos en lo que refiere a los presupuestos argumentativos del cargo.

8. Por último, la Corte considera importante llamar la atención sobre la contradicción en que incurren varios de los intervinientes y el Ministerio Público, consistente en yuxtaponer indebidamente los requisitos de admisibilidad del cargo de inconstitucionalidad con la contradicción sustantiva a la censura contenida en la demanda. Nótese que quienes solicitan que se adopte una decisión inhibitoria ante la ineptitud del cargo, luego utilizan idéntica argumentación para justificar por qué el aparte legal acusado es exequible. En concreto, consideran que, como existen razones para justificar el tratamiento fiscal diverso y las mismas son compatibles con la Constitución,

entonces no existe afectación de los principios de igualdad y equidad del sistema tributario.

Esta construcción argumentativa omite que los motivos que justifican la inadmisión del cargo de inconstitucionalidad son diferentes a los que defienden la exequibilidad de la norma acusada. Los primeros tienen una condición eminentemente formal y versan sobre la capacidad de la censura para suscitar un debate sobre la constitucionalidad del precepto respectivo. Los segundos suponen que dicha condición está cumplida, por lo que están dirigidos a demostrar que, contrario a lo planteado por el demandante, la disposición cuestionada no se opone a la Constitución.

En el presente caso, algunos de los intervinientes y el Ministerio Público comprendieron debidamente el cargo propuesto, consistente en la presunta ausencia de razones para el tratamiento fiscal diverso entre COC y CNOC y, a partir de ello, expresan diferentes argumentos dirigidos a demostrar que sí concurren motivos para esa diferenciación y que los mismos responden a fines constitucionalmente admisibles e incluso valiosos. Sin embargo, concluyen simultáneamente que estas razones demuestran que el cargo inepto y que, a su vez, la norma demandada es exequible.

A partir de estas consideraciones, la Sala encuentra que la postura de algunos de los intervinientes y del Procurador General es equívoca, en la medida en que utilizan argumentos de fondo para construir una crítica a los fundamentos argumentativos de la demanda. De aceptarse esta aproximación, entonces en cada uno de los casos en que se concluya que no existe una discriminación injustificada, debería declarar la ineptitud del cargo, debido a la falta de suficiencia o certeza de las razones que sustentaron la demanda. Una conclusión de este carácter es inaceptable, no solo por su falta de coherencia argumentativa, sino porque restringe injustificadamente los efectos del control de constitucionalidad, así como el ejercicio del derecho político de formular acciones para la defensa de la Constitución y la ley.

Por último, la Sala también debe resaltar que los argumentos que sustentan la demanda en esta oportunidad difieren de los expresados en la **sentencia C-002 de 2018**²³, en la que la Corte se declaró inhibida para resolver respecto de una demanda contra la misma norma ahora acusada. En esa oportunidad se consideró que el actor no había demostrado por qué los CNOC y los COC eran asimilables, con lo cual no se satisfacía la primera condición exigible al juicio de igualdad²⁴. Como se expresó antes, en la demanda de la referencia se señala

²³ M.P. Carlos Bernal Pulido.

²⁴ La sentencia señaló lo siguiente: “En este caso, el juicio de igualdad se plantea entre la situación jurídica de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y aquellos que no. La razón que invoca el demandante para demostrar que se trata de “supuestos iguales” es una apreciación subjetiva y, por tanto, de conveniencia y oportunidad, más que de constitucionalidad. Según señala, la dificultad para determinar el valor de los intangibles es común a todos los contribuyentes, con independencia de si están o no obligados a llevar contabilidad; por tanto, de esta premisa, señala, se debe seguir un tratamiento igualitario en cuanto al costo fiscal de los bienes incorpóreos formados por los contribuyentes. De la premisa no se sigue la inferencia o conclusión. Por tanto, no se plantea un cargo cierto de constitucionalidad. Tampoco es posible inferir que de dicha premisa se derive una situación de igualdad fáctica entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y aquellos que no y de la que, además, se pueda derivar un deber constitucional para el legislador de brindar el mismo trato al fijar la presunción de costo para bienes intangibles.”

que ambos contribuyentes se asimilan en tanto obligados a pagar el impuesto sobre la renta, así como en su derecho a deducir el costo fiscal derivado de la formación de activos intangibles. Ese parámetro de comparación es para la Corte razonable y suficiente para conformar el juicio de igualdad, de allí que estén presentes las condiciones argumentativas mínimas para la adopción de un fallo de fondo.

De esta manera, resuelto el asunto preliminar sobre la existencia de cargo de inconstitucionalidad, pasa la Corte a decidir sobre la demanda propuesta.

Problema jurídico y metodología de la decisión

9. El demandante considera que la expresión acusada, al restringir la aplicación de la presunción del costo fiscal predicable de la enajenación de los bienes incorporales formados a los CNOC es inconstitucional, debido a que no hay ninguna razón jurídicamente atendible, ni menos compatible con la Constitución, para que ese mismo tratamiento tributario no se aplique a los COC.

La Dirección Nacional de Derecho de Autor, la DIAN, el Ministerio de Hacienda y el Centro Externadista de Estudios Fiscales concluyen que la norma es exequible. Sostienen que, contrario a lo planteado por el demandante, sí existe una razón para el tratamiento diferenciado: mientras que los COC están en capacidad de descontar el costo fiscal de los bienes incorporales durante el proceso de su formación, los CNOC no acceden a ese ejercicio contable, lo que justifica que el Legislador haya permitido a estos acceder a la presunción en comento. Para ello se apoyan en el estudio sistemático de la norma, así como en lo expresado durante el trámite legislativo previo a su aprobación.

La Universidad del Rosario y la Academia Colombiana de Jurisprudencia concluyen que la distinción analizada es inconstitucional. La primera sostiene que la inequidad tributaria es evidente, pues el efecto de la norma acusada y otras vinculadas a ella, es que el costo fiscal de los bienes incorporales para los COC sea cero. Asimismo, aunque la norma tenga un objetivo constitucionalmente admisible, consistente en evitar que los COC puedan acceder a un doble beneficio tributario, el mismo no se compadece con el efecto inequitativo mencionado. La segunda advierte que la pretendida justificación para el tratamiento diferenciado no soluciona los problemas de equidad e igualdad, pues bien puede suceder que los COC no declaren el costo fiscal derivado de la formación de bienes incorporales, sino que lo expresen como gastos o inversiones, lo cual impediría descontarlo al momento de la enajenación. Del mismo modo, no es cierto que los CNOC no puedan realizar el descuento del costo fiscal mencionado, pues es plenamente posible que el mismo sea llevado a cabo al momento de formular la declaración del impuesto sobre la renta.

El Procurador General considera que la norma debe ser declarada exequible de manera condicionada, con el objeto de evitar un tratamiento inequitativo en contra de los CNOC. Así, propone que se interprete la norma en el sentido de

que dichos contribuyentes pueden efectuar el descuento del costo fiscal derivado de la formación de los bienes intangibles a los que refiere la disposición demandada.

10. De acuerdo con lo expuesto, corresponde a la Corte resolver el siguiente problema jurídico: ¿la decisión del Legislador de aplicar la presunción de costo fiscal equivalente al 30% del valor de la enajenación de los bienes incorporales formados únicamente a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, con exclusión de los demás, es compatible con los principios constitucionales de igualdad y equidad del sistema tributario?

Para resolver este asunto, la Sala adoptará la siguiente metodología. En primer lugar, recapitulará el precedente constitucional sobre el contenido y alcance de los principios de igualdad y equidad tributarias. Luego, realizará un estudio sobre el contexto en que se inscribe la disposición demandada, así como su significación. Por último resolverá el problema jurídico propuesto.

Los principios de igualdad y equidad del sistema tributario

11. El principio de igualdad, en particular su vertiente de igualdad de trato ante la ley, es, sin duda alguna, una de las características definitorias de todo Estado de Derecho, fundado en la vigencia de los derechos de los individuos y la limitación del ejercicio del poder político, la cual se logra a partir de la proscripción de la arbitrariedad en el ejercicio de las funciones de las autoridades del Estado. Este principio, habida cuenta dicha naturaleza transversal, irradia a las diferentes ramas del Derecho, entre ellas la tributaria.

Así, el artículo 363 de la Constitución señala condiciones específicas que debe cumplir el sistema tributario. Al respecto, señala que este debe fundarse en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Asimismo, fundado en el principio de legalidad que guía la potestad impositiva del Estado, la misma disposición proscribiera la aplicación retroactiva de la ley tributaria.

La jurisprudencia constitucional ofrece un precedente consolidado y estable acerca de las reglas que se derivan de los principios de igualdad y equidad del sistema tributario. Por lo tanto, la Sala lo reiterará a continuación, a partir de una de sus recopilaciones más recientes²⁵.

12. La exigencia de los principios en comento es una condición propia de la razonabilidad del ejercicio de la facultad impositiva, la cual opera en dos niveles diferenciados. El primero, de carácter general, que refiere al otorgamiento de eficacia del principio de igualdad, en particular en su componente de igualdad de trato ante la ley. El segundo, de naturaleza específica para el régimen tributario, se refiere al acatamiento de las condiciones que se derivan de los principios de equidad y justicia tributarias.

²⁵ Sentencia C-060 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

12.1. El **principio de igualdad** gobierna las diferentes relaciones entre el Estado y los individuos. Su contenido, como es bien sabido, es de carácter relacional e involucra: (i) el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares; (ii) la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones, cuando sus condiciones fácticas son disímiles; y (iii) la obligación de asegurar la eficacia de los derechos de aquellas personas o grupos tradicionalmente discriminados, o que están en situación de debilidad manifiesta. Esta ha sido la conclusión planteada por la jurisprudencia constitucional, al señalar que del principio de igualdad se deriva los siguientes imperativos:

“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 situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. 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.”²⁶

La vigencia del principio de igualdad, habida cuenta su estructura, adscribe al control de constitucionalidad una metodología de análisis propia, que corresponde al juicio de igualdad o de proporcionalidad. Entonces, la medida legislativa resultará compatible con la Constitución, adoptándose el nivel de escrutinio menos riguroso propio de las normas tributarias, cuando se acredite que *“(i) si el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato es legítimo, (ii) si el medio empleado no está expresamente prohibido y (iii) si dicho medio es adecuado para alcanzar el fin buscado”²⁷.*

12.2. El **principio de equidad tributaria** consagrado en el artículo 363 de la Constitución, en cambio, opera como límite a la potestad impositiva del Legislador²⁸, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad²⁹. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria consiste en un *“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*

²⁶ Sentencia C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.

²⁷ Sentencia C-1149 de 2003, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

²⁸ *“principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la sentencia C-1107 de 2001 a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador en la financiación del Estado.”* Sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

²⁹ Sentencia C-643 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño, citada en la sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

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”.³⁰

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 impuesto³¹.

Estas dos versiones se identifican con una comprensión estructural e individual de la equidad tributaria. En ese sentido, aunque en los términos del artículo 363 de la Constitución, la equidad es un principio que informa el sistema tributario en su conjunto, su componente horizontal 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 conjunto³².

La jurisprudencia, del mismo modo, ha identificado determinados supuestos que, sin tener carácter taxativo, configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria³³ y que se presentan a continuación:

12.2.1. Un primer supuesto ocurre cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Ejemplo de ello es la situación analizada en la **Sentencia C-876 de 2002**³⁴, fallo que declaró la inexecutable de la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.

12.2.2. El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurre una justificación constitucionalmente atendible para ello. Así, en la **Sentencia C-748 de 2009**³⁵ se concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse

³⁰ Sentencia T-734 de 2002, M.P. Rodrigo Escobar Gil, reiterado en las sentencias C-169 de 2014, MP. María Victoria Calle Correa y C-600 de 2015, antes citada

³¹ Sentencia C-600 de 2015.

³² “*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, M.P. Jaime Córdoba Triviño, reiterada en la sentencia C-010 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

³³ La recopilación de variables de afectación de la equidad tributaria, en los tres primeros supuestos, es tomada de la sentencia C-010 de 2018, antes citada.

³⁴ M.P. Álvaro Tafur Galvis.

³⁵ M.P. Rodrigo Escobar Gil.

beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.

12.2.3. El tercer supuesto de afectación del principio de equidad, identificado por la jurisprudencia constitucional, es cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Ello sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo³⁶. A este respecto, debe tenerse en cuenta que el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no involucran una infracción del principio de equidad tributaria³⁷.

12.2.4. Finalmente, el cuarto supuesto de vulneración de la equidad tributaria detectado por la jurisprudencia constitucional consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado. En cuanto al contenido de este supuesto, la Corte ha señalado:

*"[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley"*³⁸.

13. Por último, el precedente analizado caracteriza al **principio de justicia tributaria** como un mandato más general, que obliga a que el Legislador, no obstante que es titular de una competencia amplia para definir las obligaciones tributarias, se abstenga de imponer previsiones incompatibles con la defensa de un orden justo, lo cual tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal. En términos de la jurisprudencia constitucional:

³⁶ Sentencia C-619 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa.

³⁷ Sentencia C-1003 de 2004, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

³⁸ Sentencia C-511 de 1996, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. (En esta sentencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de un conjunto de normas que prescribían saneamientos fiscales y redenciones de las obligaciones tributarias a cargo de personas morosas en el pago de ciertos impuestos).

“El principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos.”³⁹”⁴⁰

14. A partir de lo expuesto, la Sala concluye que los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación sobre un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario.

El contexto, contenido y alcance del apartado acusado. La oportunidad para la declaración del costo fiscal de los bienes incorporeales formados

15. La norma acusada pertenece al libro primero del Estatuto Tributario, relativo al impuesto sobre la renta y complementarios, particularmente al apartado sobre definición del costo de los activos fijos dentro del componente de renta. A fin de comprender la naturaleza de los bienes incorporeales formados, es necesario analizar la tipología de activos que prevé el artículo 74 del E.T., en relación con la definición de su costo fiscal. De acuerdo con dicha norma, los activos intangibles responden a cinco categorías definidas:

15.1. Los activos intangibles adquiridos separadamente, que son aquellos por los cuales el contribuyente paga por su adquisición. El costo de estos activos corresponde al precio de adquisición más cualquier costo directamente atribuible a la preparación o puesta en marcha del activo para su uso previsto. A su vez, cuando se enajenen dichos activos, su costo será el indicado anteriormente, menos la amortización, siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

15.2. Los activos intangibles como parte de una combinación de negocios, que corresponde a los que se adquieren en el marco de una transacción u otra operación en el que contribuyente adquirente obtiene el control de uno o más negocios, lo cual comprende un conjunto integrado de actividades, activos y

³⁹ Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060^a de 2001 (CP Lucy Cruz de Quiñonez).

⁴⁰ Sentencia C-492 de 2015, antes citada.

pasivos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito. La norma en comento establece varias reglas para establecer el costo fiscal de dichos activos. Con todo, es importante tener en cuenta que cuando tales bienes se enajenen, también procede la amortización y en los términos explicados para los activos intangibles adquiridos separadamente.

15.3. Los activos intangibles originados por subvenciones del Estado, que refieren a los activos originados por la autorización estatal de usar algún bien de propiedad pública, cuyo uso el Estado pueda disponer de manera gratuita o a un precio inferior al valor comercial. El costo fiscal de dichos activos estará integrado por el valor pagado por dichos activos más los costos directamente atribuibles a la preparación del activo para su uso previsto o para la obtención del mismo. Esto con excepción de aquellos activos a los que el Estatuto Tributario les confiera un tratamiento especial.

A su vez, cuando los activos por subvenciones sean enajenados, también podrá restarse del costo fiscal la amortización siempre y cuando haya sido deducida para fines fiscales.

15.4. Los activos intangibles originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo. Su costo fiscal corresponde al devengado en el año o periodo gravable, siempre que no sea objeto de compensación por parte del arrendador.

15.5. Finalmente, los activos intangibles formados internamente, que corresponden a la norma parcialmente demandada, son aquellos que no se insertan en ninguna de las definiciones anteriores, ni en las previstas en el artículo 74-1 del E.T. Refieren a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como marcas, *good will*, derechos de autor y patentes de invención. El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero.

Al respecto, es importante anotar que el artículo 74-1 del E.T. se refiere al costo fiscal de las inversiones, a saber: (i) los gastos pagados por anticipado; (ii) los gastos de establecimiento; (iii) los gastos de investigación, desarrollo e innovación; (iv) la evaluación y exploración de recursos naturales no renovables; (v) los instrumentos financieros; y (vi) las acciones, cuotas o partes de interés social.

16. En ese sentido, el artículo 75 del E.T. es una norma especial para la definición de los bienes incorporeales formados y, para el caso de los CNOC, se aplica la presunción del 30% del valor de la enajenación como costo fiscal. Ese costo, cuando se trata de los COC, es equivalente a cero, pues así expresamente lo señala el numeral 5° del artículo 74 del E.T.

17. Como lo señalan el demandante y los intervinientes, la legislación comercial establece la obligación de llevar contabilidad a determinados sujetos. En efecto,

el artículo 19 del Código de Comercio establece para todo comerciante⁴¹ la obligación de “llevar contabilidad regular de sus negocios conforme las prescripciones legales”. Igualmente, el artículo 53 del mismo Código señala sobre los libros contables lo siguiente:

“Se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que pueda influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden. || El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen.”

Es importante tener en cuenta, además, que la distinción entre los CNOC y los COC y, en particular sus efectos jurídicos en materia del impuesto sobre la renta, es un asunto expresamente regulado en el Estatuto Tributario. Así, el artículo 58 del E.T. señala que para el caso de los CNOC, se entienden realizados los costos legalmente aceptables cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago. En consecuencia y conforme al mismo precepto, **los costos incurridos por anticipado solo se deducen en el año o periodo gravable en que se preste el servicio o venda el bien.**

Consecuencias legales diferentes se predicán de los COC. El artículo 59 del Estatuto Tributario dispone varias reglas sobre la forma en que dichos contribuyentes realizan sus costos. La regla general consiste en que **los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o periodo gravable.** Sin embargo, concurren algunos costos que, aunque devengados contablemente, generan diferencias y su reconocimiento fiscal se hacen en momentos diferentes, a saber: (i) las pérdidas por deterioro de valor parcial del inventario por ajustes a valor neto de realización, que solo serán deducibles al momento de la enajenación del inventario; (ii) en las adquisiciones que generen intereses implícitos de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, caso en que para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios solo se considerará como costo el valor nominal de la adquisición o factura o documento equivalente, que contendrá dichos intereses implícitos. En consecuencia, cuando se devengue el costo por intereses implícitos, el mismo no será deducible; (iii) las pérdidas generadas por la medición a valor razonable, con cambios en resultados, tales como propiedades de inversión, que serán deducibles o tratados como costo al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero; (iv) los costos por provisiones asociadas a obligaciones de monto o fecha inciertos, incluidos los costos por desmantelamiento, restauración y rehabilitación; y los pasivos laborales en donde no se encuentre consolidada la obligación laboral en cabeza del

⁴¹ Como es bien sabido, la calidad de comerciante la adquiere quien profesionalmente se ocupa en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles, bien sea de manera personal o mediante apoderado, intermediario o tercera persona (Artículo 10 C. de Co.). A su vez, el artículo 20 del Código de Comercio enlista los actos mercantiles.

trabajador, que solo serán deducibles en el momento en que surja la obligación de efectuar el respectivo desembolso con un monto y fecha ciertos, salvo las expresamente aceptadas por el Estatuto Tributario; (v) los costos que se originen por actualización de pasivos estimados o provisiones, que no serán deducibles del impuesto sobre la renta, sino hasta el momento en que surja la obligación de efectuar el desembolso con un monto y fecha ciertos y no exista limitación alguna; (vi) el deterioro de los activos, salvo en el caso de los activos depreciables, que será deducible del impuesto sobre la renta y complementarios al momento de su enajenación o liquidación, lo que suceda primero, salvo lo mencionado en el Estatuto Tributario; y (vi) los costos que, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables, deban ser presentados dentro del otro resultado integral, no serán objeto del impuesto sobre la renta, sino hasta el momento en que, de acuerdo con la técnica contable, deban ser presentados en el estado de resultados, o se reclasifique en el otro resultado integral contra un elemento del patrimonio, generando una pérdida para fines fiscales producto de la enajenación, liquidación o baja en cuentas del activo o pasivo cuando a ello haya lugar.

18. A partir de esta clasificación, se concluye que para el caso analizado el Legislador ha dispuesto que tratándose de bienes inmateriales formados y de propiedad de los COC, se aplica la regla general antes señalada, consistente en que su costo fiscal corresponde a los devengados contablemente en el año o periodo gravable respectivo. Esto debido a que la enajenación de dichos bienes no se encuentra dentro del listado de excepciones antes expuesto. Esta previsión legal, además, guarda sentido con el hecho de que el Estatuto Tributario disponga que el costo fiscal de los bienes inmateriales formados, tratándose de los COC, sea cero. Lo anterior en el entendido, explicado por varios de los intervinientes, de que dicho costo hace parte de las amortizaciones que hacen los COC durante cada año o periodo gravable.

Sobre este último particular, debe llamarse la atención acerca de las reglas que determinan la forma en que se efectúa la deducción por amortizaciones de los activos intangibles de que trata el artículo 74 del E.T., entre ellos los bienes inmateriales formados. Al respecto, el artículo 143 del E.T. señala que son deducibles, en la proporción allí regulada, las inversiones necesarias en activos intangibles realizadas para los fines del negocio o actividad, si no lo fueren de acuerdo con otras normas del capítulo sobre amortizaciones de inversiones y que sean distintas a inversiones en terrenos.

De acuerdo con este precepto, *“se entiende por inversiones necesarias en activos intangibles las amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o devengados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban reconocerse como activos, para su amortización.”* Asimismo, en lo que respecta al procedimiento para amortización de activos intangibles, la norma señala, entre otros asuntos, que (i) la base de amortización será el costo del activo, de la manera que se determina por el artículo 74 E.T.; (ii) el método de amortización del intangible será determinado de conformidad con la técnica contable, siempre y cuando la alícuota anual no sea superior al 20% del costo fiscal; (iii) cuando el activo

intangible sea adquirido mediante contrato y este fije el plazo, la amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones y por el tiempo del mismo, y también con el límite del 20% antes indicado; (iv) si los gastos por amortización no resultan deducibles por exceder el límite del 20% en el año o periodo gravable, generarán una diferencia deducible en los periodos siguientes al término de la vida útil del activo intangible, manteniéndose dicho porcentaje límite por cada año o periodo gravable; y (v) cuando la persona jurídica o asimilada se liquide, será deducible el costo fiscal pendiente del activo intangible amortizable.

Así, dilucidados los aspectos conceptuales que explican la materia analizada, pasa la Corte a resolver sobre la censura contenida en la demanda.

Solución del cargo propuesto. Constitucionalidad de la expresión acusada

19. Como se explicó en la presentación del problema jurídico, la demanda formulada por el ciudadano Sanín Gómez se funda en la supuesta ausencia de razón constitucionalmente atendible para distinguir entre los COC y los CNOC y en lo que respecta a la aplicación de la presunción del 30% del valor de la enajenación del bien como costo fiscal. A partir de esta premisa, el actor considera que se incurre tanto en un tratamiento discriminatorio injustificado, como en el desconocimiento del principio de equidad, en su contenido horizontal, puesto que se estaría dando un trato distinto a dos hechos económicos análogos, como es la enajenación del activo intangible formado, bien sea por parte de un COC o un CNOC.

En ese sentido, el primer paso para resolver esta controversia es dilucidar si, como lo señala el demandante, no existe ninguna razón que lleve a ese tratamiento diferenciado. Para ello, resulta conveniente hacer un paralelo entre el artículo 75 del E.T. en su versión anterior y la contenida en la Ley 1819 de 2016, con el fin de identificar cuál fue el objeto de la reforma legal.

Texto anterior.	Texto actual – Ley 1819 de 2016
<p>Artículo 75. Modificado por la Ley 788 de 2002, artículo 16. Costo fiscal de los bienes incorporales formados. El costo de los bienes incorporales formados por los contribuyentes concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, good will, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.</p> <p>Para que proceda el costo previsto en este artículo, el respectivo intangible</p>	<p>Artículo 75. Modificado por la Ley 1819 de 2016, artículo 55. Costo fiscal de los bienes incorporales formados. El costo fiscal de los bienes incorporales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.</p>

deberá figurar en la declaración de renta y complementarios del contribuyente correspondiente al año inmediatamente anterior al gravable y estar debidamente soportado mediante avalúo técnico.	
---	--

Según lo expuesto, se tiene que la reforma tuvo dos objetivos: establecer que la presunción se aplica únicamente respecto de los CNOC y remitir a las reglas generales sobre amortización de costos fiscales, puesto que eliminó la previsión específica señalada en la disposición derogada.

En cuanto al primer objetivo, la Sala se encuentra que en los antecedentes legislativos de la norma acusada se indicaron las razones de ese tratamiento diverso. Así, en la exposición de motivos de la iniciativa que dio lugar a la Ley 1819 de 2016, se expresó lo siguiente:

“El proyecto modifica el artículo 75 del Estatuto Tributario para establecer que el costo de los bienes incorporales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.

La modificación propuesta supone que los costos correspondientes a bienes incorporales formados únicamente serán aceptados para los no obligados a llevar contabilidad, esto, en razón a que dichos contribuyentes no han tenido la posibilidad de tomar contablemente deducciones en el paso por la formación de dicho intangible, contrario a la situación de los obligados a llevar contabilidad, quienes sí han tomado las deducciones por amortización lo largo del tiempo de su formación.”⁴²

20. Según lo expuesto y en la misma línea planteada por varios de los intervinientes, la Corte advierte que el argumento que para el Legislador justifica el tratamiento diferenciado consiste en que mientras los COC tienen la posibilidad de hacer las amortizaciones respectivas durante cada año o periodo gravable, precisamente porque al llevar contabilidad están en capacidad técnica y probatoria de efectuar tales deducciones, ello no sucede con los CNOC, quienes no han adelantado dichas amortizaciones en cada periodo fiscal, lo que justificaría fijar un porcentaje presunto del valor de la enajenación, a fin que dichos contribuyentes también puedan beneficiarse a la deducción amortizable.

Nótese que, según las normas antes previstas y en particular el 143 del Estatuto Tributario, la aplicación de los descuentos derivados del costo fiscal de los activos intangibles es un asunto vinculado con una técnica contable particular, predicable de aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad, quienes

⁴² Gaceta del Congreso 894 de 2016, página 178.

no solo deben, por mandato de la ley comercial, realizar los asientos correspondientes sobre sus operaciones mercantiles, sino también recopilar los documentos que dan cuenta de los mismos. Esas exigencias no están necesariamente presentes respecto de las personas no comerciantes, quienes estarían, en consecuencia, limitadas en cuanto a la demostración acerca del costo fiscal de los bienes intangibles formados.

21. De esta manera, para resolver el cargo propuesto, deberá determinarse si esta razón de diferenciación es compatible con los principios de igualdad y equidad tributarias. En ese sentido, la Sala adelantará a continuación dos análisis específicos y separados. El primero, relativo al juicio de proporcionalidad sobre la medida legislativa objeto de examen con el fin de identificar si impone un tratamiento discriminatorio e irrazonable. El segundo, vinculado a la verificación acerca de si dicha medida incurre en uno de los supuestos de vulneración del principio de equidad tributaria, en sus componentes horizontal y vertical.

22. En cuanto al primer aspecto, debe partirse de identificar el grado de intensidad del juicio de proporcionalidad que debe aplicarse en el presente asunto. Habida cuenta que se trata de una regulación de índole tributaria y conforme la jurisprudencia constitucional, el juicio de proporcionalidad predicable es de carácter leve, en tanto se está ante una materia sometida a reserva de ley y donde se reconoce al Legislador un amplio grado de configuración legislativa⁴³. Además, no existe evidencia de que la distinción objeto de examen implique la afectación del goce de derechos fundamentales, se predique de sujetos de especial protección constitucional, se funde en criterios sospechosos de discriminación o conlleve una medida regresiva de esos mismos derechos, razón por la cual no habría lugar a un nivel de intensidad más estricto.

⁴³ “En diversas hipótesis la Corte ha optado por aplicar un test leve de razonabilidad, como por ejemplo en ciertos casos que versan exclusivamente sobre materias 1) económicas, 2) tributarias o 3) de política internacional, sin que ello signifique que el contenido de una norma conduzca inevitablemente a un test leve. Por ejemplo, en materia económica una norma que discrimine por razón de la raza o la opinión política sería claramente sospechosa y seguramente el test leve no sería el apropiado. Lo mismo puede decirse, por ejemplo, de una norma contenida en un tratado que afecta derechos fundamentales (...) Aunque el test de razonabilidad leve es el ordinario, cuando existen razones de peso que ameriten un control más estricto se ha aumentado su intensidad al evaluar la constitucionalidad de una medida (...) Es así como la Corte ha aplicado un test estricto de razonabilidad en ciertos casos, como por ejemplo 1) cuando está de por medio una clasificación sospechosa como las enumeradas en forma no taxativa a manera de prohibiciones de discriminación en el inciso 1º del artículo 13 de la Constitución; 2) cuando la medida recae principalmente en personas en condiciones de debilidad manifiesta, grupos marginados o discriminados, sectores sin acceso efectivo a la toma de decisiones o minorías insulares y discretas; 3) cuando la medida que hace la diferenciación entre personas o grupos prima facie afecta gravemente el goce de un derecho constitucional fundamental (En este punto debe entenderse que se hace referencia a una faceta negativa o prestacional mínima y exigible de forma inmediata en virtud de la Constitución o el DIDH); 4) cuando se examina una medida que crea un privilegio.

Un test menos intenso – llamado test intermedio – también ha sido empleado por la Corte para analizar la razonabilidad de una medida legislativa, en especial 1) cuando la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental (En este punto debe entenderse que se hace referencia a una faceta negativa o prestacional mínima y exigible de forma inmediata en virtud de la Constitución o el DIDH), o 2) cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia”. Sentencia C-520 de 2016, M.P. María Victoria Calle Correa.

Por lo tanto, corresponde a la Sala determinar si la medida satisface un fin constitucional que no se muestre prohibido y sea adecuada para cumplir con esa finalidad.

En cuanto a lo primero, la distinción entre CNOC y COC, a efectos de permitir que los primeros deduzcan el costo fiscal de los activos inmateriales formados al momento de la enajenación y por un valor presunto, mientras los segundos lo deban hacer durante cada año o periodo gravable, está fundada en la diferencia probatoria y contable existente entre las dos modalidades de contribuyentes y no está prohibida por la Constitución puesto que se trata de procedimientos propios del impuesto sobre la renta y frente a los cuales el Congreso tiene un amplio grado de configuración.

Además, no puede perderse de vista que ambos supuestos permiten la deducción del costo fiscal, pues ello se deriva de la interpretación sistemática del artículo acusado respecto de las demás normas pertinentes del Estatuto Tributario y que fueron analizadas en esta sentencia. La diferenciación, en últimas, responde a la disparidad fáctica entre los contribuyentes respecto de su capacidad de acreditar los requisitos de amortización del costo fiscal de los activos intangibles formados, para lo cual se establece un procedimiento para que ambos contribuyentes puedan acceder a dicha amortización, solo que en momentos y bajo condiciones diferentes.

Ahora bien, la medida se muestra conducente para cumplir con la finalidad que la justifica. La distinción permite que los CNOC, quienes al no estar legalmente obligados a realizar asientos contables y documentar sus operaciones económicas, no estarían en capacidad de aportar los soportes del costo fiscal de los bienes intangibles formados, puedan deducir esos costos en el momento de su enajenación, que es precisamente cuando perciben el valor de dichos activos. En sentido contrario, el tratamiento a los COC está fundado en que estos contribuyentes están legalmente obligados tanto a documentar esos soportes, como a efectuar los descuentos en cada año o periodo gravable, lo que justifica que la presunción opere solo para los CNOC. Ante esa disparidad, la medida legislativa analizada ofrece una alternativa para permitir que, reconocidas las distinciones económicas entre los contribuyentes, ambos puedan acceder a la amortización del referido costo fiscal.

Por último, la Sala no encuentra evidencia de que la diferenciación examinada implique la afectación desproporcionada de otros derechos o principios constitucionales. Antes bien, se muestra razonable en la medida en que su propósito es equiparar, desde una perspectiva material, a los COC y los CNOC en lo que respecta a la posibilidad de amortizar el costo fiscal derivado de la formación de los activos intangibles. En consecuencia, la expresión acusada no vulnera el principio de igualdad.

23. En lo que refiere al principio de equidad tributaria, la Corte advierte que la expresión acusada tampoco se opone al mismo ni a sus variantes. La equidad horizontal exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar. El demandante considera que como

los contribuyentes que enajenan activos intangibles formados están en la misma condición, es inconstitucional que solo los CNOC se les aplique la presunción del costo fiscal de dichos activos en su enajenación. La Sala advierte que la perspectiva planteada por el actor deja de tener en cuenta que la equidad, en el presente caso, debe necesariamente analizarse desde el punto de vista de la posibilidad material de deducir el costo fiscal. En ese sentido, la previsión acusada es equitativa, pues dispone de un mecanismo de amortización diferenciado y que responde a las distintas condiciones económicas de los contribuyentes, en particular su capacidad para acreditar el mencionado costo fiscal. La Corte considera que, de otro modo, se vulneraría la equidad tributaria cuando se exigiera a ambas modalidades de contribuyentes el mismo estándar de comprobación para acceder a la amortización del costo fiscal, a pesar de que están materialmente en condiciones diferentes para dicha acreditación.

La equidad tributaria vertical tampoco es desconocida por el precepto. Antes bien, los argumentos expresados permiten demostrar que la restricción de la presunción del costo fiscal a favor de los CNOC es una medida que los equipara a los COC, quienes en virtud de sus deberes legales de naturaleza contable, están en capacidad de probar y exigir en cada ejercicio el costo fiscal vinculado a los activos intangibles formados. Además, tampoco se evidencia que la previsión acusada no consulte la capacidad del contribuyente, grave de manera disímiles a los dos grupos de contribuyentes mencionados, tenga implicaciones confiscatorias o confiera un tratamiento fiscal irrazonable para los mencionados contribuyentes. Por lo tanto, el Legislador concluyó que los contribuyentes no están, para el caso analizado, en idénticas condiciones para acreditar el costo fiscal mencionado, de modo que les confirió un tratamiento igualmente diverso. Esta opción de regulación es por entero compatible con el principio mencionado.

24. Los anteriores argumentos se muestran suficientes para declarar la exequibilidad, por los cargos analizados, de la expresión normativa demandada. No obstante, la Corte considera importante complementar en estas razones, con el propósito de dar respuesta a lo expresado por los intervinientes que consideran que el precepto es inconstitucional.

24.1. El demandante considera que el parámetro para efectuar la distinción, esto es, la obligación del contribuyente de llevar contabilidad es contingente y, por esta razón, no puede servir de base para un tratamiento fiscal diverso. Sostiene que no solo los CNOC están obligados a llevar contabilidad, sino que también otras personas pueden optar por realizar tales registros, por lo que esa no puede ser razón para que se aplique o no la presunción.

A juicio de la Sala, este argumento es problemático, puesto que dejaría la aplicación de la ley tributaria al arbitrio de las decisiones del contribuyente, lo cual afecta de manera grave la vigencia del principio de generalidad que gobierna no solo la legislación tributaria, sino el orden jurídico en su conjunto. En cambio, la opción de Legislador de distinguir entre quienes están legalmente obligados a llevar contabilidad, y no solo quienes deciden conformar libros de comercio, resulta más adecuada en términos del mencionado principio y de la

seguridad jurídica. Además, como se ha explicado en esta decisión, la distinción efectuada no es arbitraria, sino que responde a las diferentes condiciones materiales en que se encuentran ambos tipos de contribuyentes, las cuales precisamente requieren de medidas legislativas como la demandada, a fin de evitar tratamientos fiscales inequitativos.

24.2. La Academia Colombiana de Jurisprudencia sostiene que la distinción omite que, en casos concretos, los COC pueden haber declarado el costo derivado de la formación del activo intangible como un gasto y como condición de costo fiscal amortizable. Asimismo, señala que no es cierto que los CNOC no puedan probar el costo fiscal derivado de los activos incorporales, puesto que en aquellos casos en que el contribuyente no ha tenido el propósito de obtener un invento, sino que se llega a él en forma fortuita, seguramente ha presentado en su declaración de renta, como deducción, las erogaciones mencionadas.

A juicio de la Corte, estos argumentos no cuestionan la constitucionalidad de la expresión acusada, sino que se limitan a ejemplificar escenarios en donde es posible hacer uso de procedimientos tributarios diversos en lo que respecta a la deducción del costo fiscal de los activos intangibles. Como se tuvo oportunidad de señalar, en el caso analizado se está ante una materia que hace parte del amplio margen de configuración legislativa, lo que significa que el Congreso está habilitado para determinar el procedimiento aplicable a la deducción, así como las particularidades del mismo, a condición de que la medida no persiga una finalidad prohibida por la Constitución y que sea razonablemente conducente para lograr dicho objetivo. Por lo tanto, el Legislador no está obligado a fijar una manera particular y concreta para la deducción, pues no existe un mandato constitucional que así lo exija.

De esta manera, el interviniente fundamenta su cuestionamiento en el hecho que existen otros escenarios donde (i) la deducción puede realizarse en un momento diferente a la declaración de cada año o periodo fiscal, (ii) los CNOC pueden probar, mediante su declaración de renta, la deducción correspondiente. Al margen de la plausibilidad de estas alternativas, lo que advierte la Corte es que las mismas no están dirigidas a cuestionar la exequibilidad de la diferenciación contenida en la norma acusada. Por lo tanto, no pueden servir de base para la inconstitucionalidad de la medida legislativa acusada, más aún si se tiene en cuenta que, en el marco del juicio leve de proporcionalidad, no se exige al Legislador adoptar una forma particular de regulación.

24.3. Finalmente, en cuanto a la solicitud de exequibilidad condicionada que plantea el Procurador General, la Sala considera que la misma es impertinente, puesto que refiere a materias no contenidas en el cargo de inconstitucionalidad.

Nótese que la acusación planteada por el actor se funda en considerar que no existe una razón jurídicamente atendible para concentrar la presunción de costo fiscal de los activos intangibles. La Corte ha demostrado que (i) esta razón sí se verifica en el caso propuesto; (ii) la misma hace parte del amplio margen de configuración legislativa en materia fiscal; y (iii) la medida cumple con las

condiciones propias de un juicio de proporcionalidad leve, sin que se muestre contraria a los principios de igualdad y equidad en la tributación.

En cambio, el asunto que propone el Ministerio Público apunta a señalar que se vulnera la equidad tributaria por el hecho que los CNOC se les aplique la mencionada presunción del costo fiscal sobre el valor de enajenación, sin que presuntamente puedan hacerlo por un monto diferente que estén en capacidad de probar. Como se observa, esto es un asunto distinto al planteado en la demanda y respecto del cual no existió posibilidad de análisis por parte de los intervinientes. En ese sentido, su estudio en esta oportunidad desborda tanto la naturaleza rogada del control de constitucionalidad, como la necesidad que las decisiones adoptadas dentro de esta competencia estén precedidas de mecanismos idóneos y transparentes de participación ciudadana.

Conclusión

25. El demandante consideró que la previsión del Estatuto Tributario que confiere la presunción del costo fiscal al 30% del valor de la enajenación del activo intangible, únicamente para el caso de los comerciantes no obligados a llevar contabilidad, vulnera los principios de igualdad y equidad tributarias. Ello debido a que no existía ninguna razón jurídicamente atendible y constitucionalmente relevante para concentrar ese tratamiento fiscal en dichos contribuyentes, con exclusión de los comerciantes obligados a llevar contabilidad.

La Corte evidenció que sí existe una razón que justifica el tratamiento tributario diverso, referida a la capacidad probatoria y contable que tienen los COC, la cual les permite declarar el costo fiscal en cada ejercicio y a partir de los soportes respectivos. En la medida en que los CNOC no tienen dichos deberes de documentación contable, entonces resultaba admisible que el Legislador estableciera un régimen diferenciado para la deducción del costo fiscal en uno y otro caso. Esto a partir del cumplimiento de las condiciones propias del juicio leve de proporcionalidad.

En consecuencia, se concluye que la medida acusada hace parte del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria y que, a su vez, no contiene un tratamiento legal irrazonable, se ajusta a la Constitución por los cargos analizados en esta oportunidad.

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:

Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados en esta sentencia, la expresión “*no obligados a llevar contabilidad*”, contenida en el artículo 75 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 55 de la Ley 1819 de 2016.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase y archívese el expediente.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO
Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Ausente en comisión

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
Ausente en comisión

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General