



Referencia:
Expediente D-13572

Asunto:
Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 70 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*

Accionantes:
Margarita Diana Salas Sánchez y Ana María Barbosa Rodríguez

Magistrado Sustanciador:
ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Bogotá D. C., diecinueve (19) de noviembre de dos mil veinte (2020)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, con fundamento en el artículo 214-4 de la Constitución Política y agotado el procedimiento¹ previsto en el Decreto

¹ Consta en el expediente que las ciudadanas Margarita Diana Salas Sánchez y Ana María Barbosa Rodríguez presentaron demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 70 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Mediante auto proferido el 22 de noviembre de 2019, el Magistrado Ponente admitió la demanda respecto de tres cargos y la inadmitió frente a otros cuatro, por lo que el concepto de la violación se consolidó en auto del 16 de diciembre del año en cita, en el que, una vez vencido el término de subsanación previsto en la ley, se resolvió rechazar tres acusaciones que no fueron objeto de corrección y extender la admisión a un cargo adicional. Una vez concluido lo concerniente al proceso de admisibilidad de la demanda, se corrió traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto a su cargo (CP arts. 242.2 y 278.5) y se ordenó comunicar la iniciación de este proceso –en virtud de lo previsto en los artículos 244 de la Constitución y 11 del Decreto 2067 de 1991– al Presidente del Congreso de la República, al Presidente de la República y al Ministro de Hacienda y Crédito Público para que, si lo estimaban conveniente,

Ley 2067 de 1991, decide sobre la demanda presentada por las ciudadanas Margarita Diana Salas Sánchez y Ana María Barbosa Rodríguez en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 40-6 de la Constitución, contra el artículo 70 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 cuyo texto es del siguiente tenor:

I. DISPOSICIONES DEMANDADAS

“LEY 1819 DE 2016

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones
(...)

Artículo 70. *Modifíquese el artículo 120 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

Artículo 120. Limitaciones a pagos de regalías por concepto de intangibles. *No será aceptada la deducción por concepto de pago de regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional.*

No serán deducibles los pagos por concepto de regalías realizadas durante el año o periodo gravable, cuando dichas regalías estén asociadas a la adquisición de productos terminados.”

II. LA DEMANDA

1. Las accionantes solicitan que se declare la inexequibilidad del aparte subrayado del artículo 70 de la Ley 1819 de 2016, por considerar que vulnera el preámbulo y los artículos 1º, 13, 95.9, 338 y 363 de la Constitución.

Breve presentación de la materia sobre la cual recae la acusación

2. Antes de precisar las razones en las que se funda el concepto de la violación, las accionantes realizan un acercamiento a la materia en el que se describen el objeto de la norma y la realidad económica en la que se introduce.

intervinieran directamente o por intermedio de apoderado designado para el efecto en la presente actuación, indicando las razones que, a su juicio, avalarán la declaración de exequibilidad o inexequibilidad del precepto demandado. Asimismo, se invitó a participar a varias entidades, asociaciones y universidades del país, con el propósito de que emitieran su opinión sobre la materia objeto de controversia. La ponencia de esta sentencia había correspondido, en principio, al magistrado Alejandro Linares Cantillo. No obstante, al presentar el proyecto ante la Sala Plena, éste no obtuvo la mayoría de los votos requeridos para que fuera aprobado. En consecuencia, el expediente fue rotado al funcionario que seguía en orden alfabético, para que elaborara la sentencia, a saber, el Magistrado Antonio José Lizarazo Ocampo.

3. En cuanto al primero de los puntos en mención, se transcribe el siguiente aparte de la exposición de motivos, en el que se realiza un pronunciamiento directo sobre la finalidad de la reforma introducida con el artículo demandado, conforme al cual: *“La modificación que se propone en el artículo 120 del Estatuto Tributario es una medida que busca prevenir el abuso en materia de las deducciones por el pago de regalías al exterior. En este orden de ideas, se propone que los pagos a vinculados económicos del exterior por la explotación de intangibles que fueron formados en el país no sean deducibles. Esta propuesta guarda armonía con el hecho de que los costos y gastos asociados a la formación de dichos bienes fueron tomados en Colombia”*².

4. Frente al segundo, se destaca que el valor de los intangibles representa en la economía de hoy un 84% de los activos de las empresas, respecto de un 16% que se conserva en tangibles³. En general, se entiende que el concepto de *intangibles*, según lo previsto en el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993, se refiere a *“los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil”*.

5. A continuación, las accionantes describen la forma como se operativiza la clasificación de los intangibles para efectos del impuesto sobre la renta:

“En Colombia para efectos tributarios, los activos intangibles se clasifican dependiendo de la operación que los origine y a partir de ahí se determina su costo fiscal. En el Estatuto Tributario artículo 74 [se encuentra] que el costo fiscal de los intangibles se determina dependiendo, si fueron adquiridos separadamente, si fueron adquiridos como parte de una combinación de negocios, si fueron originados en la mejora de bienes objeto de arrendamiento operativo o si fueron formados internamente. Para el caso de los intangibles formados [internamente], el artículo 74-1 del Estatuto Tributario establece que se podrán llevar como costo en el impuesto sobre la renta, las inversiones en propiedad industrial, marcas, goodwill, derechos de autor y patentes de invención.

No obstante, para las operaciones de enajenación, arriendo, cesión, entre otros, de intangibles entre vinculados económicos, las operaciones se deben enmarcar dentro del régimen de precios de transferencia y obedeciendo a los lineamientos señalados en los artículos 260 y siguientes del Estatuto Tributario. Significa lo anterior que la enajenación de intangibles entre vinculados económicos se debe realizar bajo el principio de libre mercado, esto implica que los precios que se

² Gaceta del Congreso No. 894 del 19 de octubre de 2016, p. 181.

³ Cifras que se extraen del estudio de valor de los activos intangibles en el mercado realizado por Ocean Tomo, en el cual se encuentra en la página Web: <https://www.oceantomo.com/intangible-asset-market-value.study>

pacten en la enajenación deben ser precios correspondientes a lo que dicta el mercado, evitando de esta manera abusos o movimientos irregulares por parte de los contribuyentes, lo que genera que la enajenación del intangible al vinculado económico produzca en su venta una renta gravada en el país sobre precios de mercado, tendría que pagar regalías por su explotación”.

Cargo por presunto desconocimiento del derecho a la igualdad y del principio de equidad tributaria

6. Las accionantes señalan que el principio de equidad tributaria es una manifestación del derecho a la igualdad, que proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios injustificados tanto por vulnerar el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciado cuando no hay razones para un tratamiento igual.

7. En concreto, la violación alegada se configura respecto de “(...) *aquellos contribuyentes que pagan regalías a vinculados económicos y zonas francas por intangibles formados en Colombia, respecto de **aquellos que también pagan regalías pero que al no estar asociadas con intangibles formados en Colombia sino en otros países sí pueden deducir dichos pagos de su impuesto sobre la renta o respecto de aquellos que pagan regalías por la explotación de intangibles formados en Colombia a compañías no vinculadas***”⁴.

8. A juicio de las accionantes, se trata de sujetos que se hallan en una misma situación fáctica y que no merecen un tratamiento fiscal diferenciado, en lo que refiere a la deducibilidad del pago de regalías, por cuanto ello vulnera el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria (en su componente *horizontal*). Puntualmente, se considera que no existen razones constitucionales o de política fiscal que justifiquen el trato desigual, y que los criterios de vinculación y de formación del intangible en Colombia, “(...) *no justifican que en unos casos sí se pueda dar la deducción y en otros casos no, más aún cuando el régimen tributario y de precios de transferencia controlan [y supervisan] la operación de enajenación*”⁵.

Cargo por la presunta falta de observancia de la capacidad contributiva y de la justicia tributaria

9. En relación con la violación alegada, las accionantes plantean que la norma acusada impone injustificadamente una “*carga adicional*” a los contribuyentes que pagan regalías a vinculados económicos y zonas francas por concepto del uso de los intangibles formados en Colombia, “*al no poder estos deducir como costo o gasto en [la] declaración del impuesto sobre la renta dichos pagos*”⁶.

⁴ Folio 6 del expediente. Énfasis por fuera del texto original.

⁵ Folio 7 del expediente.

⁶ Folio 8 del expediente.

10. En su criterio, las regalías asociadas a la explotación o uso del intangible representan *“una verdadera erogación a cargo del contribuyente y, por lo tanto, debería ser **deducible** tal y como sucede con las regalías pagadas por intangibles que fueron formados fuera del territorio nacional”*⁷.

11. En cuanto a la circunstancia de que la norma se justifica en evitar el abuso en materia de deducciones, las accionantes señalan lo siguiente:

“1. Las operaciones entre vinculadas económicas se encuentran enmarcadas dentro del régimen de precios de transferencia, por lo que las operaciones [están] (...) completamente controladas y no hay posibilidad de que se presenten los abusos en materia de deducciones por el pago de regalías al exterior que señala la exposición de motivos.

2. Si bien los costos y gastos asociados a la formación de dichos intangibles fueron tomados en Colombia, el ingreso por la enajenación del mismo a su vinculada en el exterior o a terceros en el exterior, genera una renta gravable en Colombia sobre la cual la compañía va a tributar, por lo que en ningún caso [se] trata de un activo intangible cuyos costos y gastos fueron asumidos por el Estado colombiano sin generarle contraprestación alguna.

3. La norma establece que esta guarda armonía con el hecho de que los costos y gastos asociados a la formación de los intangibles fueron formados en Colombia, lo cual aplica también en aquellas situaciones donde un contribuyente compre un intangible en el exterior para continuar formándolo en Colombia y posteriormente sea vendido su vinculada.

*4. La enajenación de intangibles formados en Colombia y vendidos a terceros en el exterior no implica en ningún caso un abuso en materia de deducciones, en tanto la enajenación se realiza a precios entre partes independientes, donde las regalías que se paguen desde Colombia por su explotación estarán sujetas a los precios del mercado conforme lo establezca el régimen de precios de transferencia”*⁸.

12. Luego de reiterar el valor que tienen los intangibles y la forma como se realiza su tratamiento contable, se sostiene que la norma acusada asume la mala fe de los contribuyentes al suponer que la enajenación que se hace del intangible a la vinculada del exterior, se realiza con el fin de evadir impuestos y por ello prohíbe la deducción derivada del pago de regalías por su uso a pesar de que el artículo 869 del Estatuto Tributario-ET⁹ señala que la

⁷ Ibid.

⁸ Folios 8 y 9 del expediente.

⁹ Sigla con la que se identifica el Estatuto Tributario.

administración podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación económica que constituya abuso en materia tributaria y desconocer sus efectos¹⁰.

13. Con fundamento en los argumentos expuestos, afirman que se vulnera la capacidad contributiva y la justicia tributaria, por cuanto, por una parte, el precepto demandado “(i) *grava la totalidad de la renta percibida con ocasión de la enajenación de los activos formados en Colombia atribuyéndole un costo cero*; y (ii) *sujeta a retención en la fuente los pagos que[,] por concepto de regalías[,] se realicen a sus vinculadas en el exterior*; [mientras que, por la otra], *rechaza la deducción del gasto por [dicho concepto,] [a pesar] (...) de la explotación del activo enajenado a sus vinculadas*”¹¹.

Cargo por la ocurrencia de una omisión legislativa relativa, consistente en no incluir como condición para la prohibición de la deducción que la operación económica se realice con el fin de erosionar la base gravable

14. Para las accionantes, el precepto legal demandado debió señalar que “*la limitación normativa prescrita solo resultaba aplicable, cuando se pudiera demostrar que el contribuyente realizó operaciones con su vinculada (...) con el fin de erosionar la base gravable*”. Tal omisión carece de un principio de razón suficiente, ya que la prohibición de la deducción por concepto de pagos de regalías no se justifica en un estado de derecho en el que el impuesto se calcula sobre la renta líquida, existe un régimen de precios de transferencia y es posible activar mecanismos de revisión a través de la figura del abuso en materia tributaria. Lo anterior, conduce al problema de igualdad ya descrito en el primer cargo y lleva al desconocimiento de un deber de carácter constitucional, referente a salvaguardar el principio de equidad y la justicia tributaria.

15. Específicamente, en lo referente a este último punto, las accionantes afirman que el Legislador impone “*injustificadamente una carga adicional en cabeza de los contribuyentes que pagan regalías a vinculados económicos y zonas francas por concepto de intangibles formados en Colombia, al no poder éstos deducir como costo o gasto en [la] declaración del impuesto sobre renta dichos pagos*”¹².

¹⁰ La norma en cita dispone que: “**Artículo 869. Abuso en materia tributaria.** La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos. // Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional. // **Parágrafo 1o.** Se entiende por recharacterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias. // **Parágrafo 2o.** Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que: 1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable. // 2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario. // 3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes. // **Parágrafo 3o.** Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.”

¹¹ Folio 10 del expediente.

¹² Folio 16 del expediente.

Cargo por presunto desconocimiento del principio de legalidad

16. Para las demandantes, el precepto legal acusado incluye un concepto indeterminado que conduce a la vulneración del principio de legalidad, referente a la expresión: *“intangible formado en el territorio nacional”*, pues a pesar de que parece referirse a aquellos cuya inversión inicial de costos y de actividades para su creación se realiza en el territorio nacional, en aplicación del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base y Transferencia de Utilidades de la OCDE, en particular la Acción 8, también puede entenderse que son activos intangibles formados en Colombia, aquellos que, si bien fueron ideados en el exterior, se someten a actividades de mejora, protección, mantenimiento y explotación en el territorio nacional.

17. Al no existir precisión sobre cuál es la modalidad de formación que se aplica en la norma demandada, en opinión de las accionantes, no es posible determinar con certeza el *“hecho generador”*¹³. Particularmente, ello ocurre en los aspectos materiales y temporales que definen el tributo. Al respecto, afirman que:

“1. Aspecto material: No hay una limitación ni una precisión del concepto de ‘formado en el territorio nacional’, por tanto, se genera un vacío en la norma y una incertidumbre para el contribuyente, pues como lo señalamos anteriormente el término ‘formado’ depende de muchas cosas. Así las cosas, la norma no ofrece un presupuesto legal claro y determinado para el eventual nacimiento de la obligación tributaria.

*2. Aspecto temporal: la formación de un intangible se presenta en varias etapas. La norma no es precisa en indicar en qué etapa de la formación del intangible es que se debe entender que el intangible se formó en el territorio nacional”*¹⁴.

18. Este problema de indefinición sería cubierto entonces con el ejercicio de la potestad reglamentaria y con ello se desconocería el carácter vinculante del principio de legalidad.

III. INTERVENCIONES

19. Durante el trámite del presente asunto se recibieron cuatro escritos de intervención¹⁵. Al revisar las solicitudes formuladas, en lo que corresponde al control sobre la idoneidad de la demanda, (i) dos intervenciones le solicitaron a la Corte que se inhibiera de pronunciarse de fondo respecto de algunos de los cargos formulados. Al margen de lo anterior y en lo que compete a la

¹³ Folio 42 del expediente.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ En la Secretaría General de la Corte Constitucional presentaron sus escritos los siguientes intervinientes: el Ministerio de Hacienda y Crédito Público; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); el Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) y el Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEFF).

discusión de fondo, (ii) tres piden que se declare la exequibilidad de la norma acusada y (iii) una, su inexequibilidad. A continuación, se agruparán para su estudio cada una de las peticiones reseñadas.

20. *Solicitudes de inhibición*¹⁶. En primer lugar, se afirma que el cargo por desconocimiento del derecho a la igualdad y del principio de equidad tributaria no cumple con los presupuestos de certeza, especificidad y suficiencia¹⁷, por cuanto si bien las accionantes invocan la violación del mencionado derecho y del citado principio, “(...) *no exponen de forma objetiva, clara y suficiente, cuáles son los términos de comparación necesarios para adelantar el estudio de constitucionalidad que intentan, ni las razones precisas por las que no se justifica constitucionalmente el tratamiento diferenciado o por qué este resulta opuesto a los aludidos mandatos [superiores]*”¹⁸.

21. Respecto del cargo por la ocurrencia de una omisión legislativa relativa, conforme a las explicaciones realizadas¹⁹, se entiende que se reprocha la falta de cumplimiento del requisito relativo a que exista un deber específico impuesto por el Constituyente al Legislador²⁰, cuya inobservancia por parte de las demandantes impide verificar si existe o no una violación del Texto Superior.

22. *Solicitudes en las que se pide la declaratoria de exequibilidad*²¹. En aras de facilitar la exposición de los argumentos que se proponen por los intervinientes, se procederá a agrupar cada uno de ellos, siguiendo el mismo esquema de identificación de los cargos. Con todo, cabe señalar que la justificación de la norma se vincula con la necesidad de controlar prácticas elusivas, derivadas de esquemas agresivos de planificación. Al respecto, se dice que:

“(...) el contribuyente que forma un intangible en Colombia, (...) dentro de esquemas de planificación fiscal agresivos, estructura una venta de ese intangible a un vinculado económico en el exterior o en una zona franca, con regímenes fiscales preferenciales o de baja o nula imposición (por ejemplo, con una tasa impositiva menor, como es el caso de una zona franca).

Posteriormente, esa compañía del exterior o de la zona franca realiza un contrato para la explotación de ese intangible con la compañía vinculada en Colombia, conllevando al pago de regalías, lo que implicará,

¹⁶ El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEFF).

¹⁷ En concreto, se trata de la argumentación realizada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

¹⁸ Folio 73 del expediente.

¹⁹ Se trata de la intervención del Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEFF).

²⁰ Lo anterior se infiere de la explicación realizada, por virtud de la cual se considera que “(...) *no existe vulneración a una prohibición de la Constitución o a un principio contenido en la Carta, (...) en tanto no se cumple [con] los requisitos señalados en la jurisprudencia correspondientes al incumplimiento de un deber del legislador*”.

²¹ El Ministerio de Hacienda y Crédito Público; la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEFF).

indefinidamente, una deducción por dicho concepto, afectando así la base gravable del impuesto en Colombia”²².

Tal modelo advertido por las autoridades colombianas opera de la siguiente manera:

“A continuación, mediante un ejemplo numérico se pueden observar los efectos fiscales de un esquema de planificación fiscal como el descrito, de no existir la limitación establecida en el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016:

PARTE 1	La Empresa X, durante diferentes años ha ido formando un intangible (ejemplo marca XY), para lo cual ha ido incurriendo en diferentes gastos deducibles		
Años	Costo o gasto por la formación	Tarifa de la renta deducible	Beneficio en renta
Año 1	300.000.000	33%	(99.000.000)
Año 2	300.000.000	33%	(99.000.000)
Año 3	300.000.000	33%	(99.000.000)
TOTAL			(297.000.000)

PARTE 2	Como esquema de planeación fiscal, la Empresa X al cabo de un tiempo, vende el intangible formado a una vinculada en el exterior “Empresa Y” a precio de mercado.		
Año 1	Valor en venta	Tarifa de renta	Impuesto a pagar
	1.000.000.000	33%	330.000.000

PARTE 3	Posteriormente la Empresa Y, firma contrato con la Empresa X -vinculada, por el uso y explotación del intangible (marca XY), cobro de regalías (3% sobre los ingresos de la Empresa X).			
		Esta deducción sería el esquema de planeación fiscal, en caso de que no existiera la limitación establecida en el artículo 120 del ET		
Años	Valor ventas empresa	Valor regalía deducción	Beneficio en renta sin reforma (33% tarifa en renta) Empresa X	Retención en la fuente por el pago al exterior de la Empresa Y
Año 1	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000

²² Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, folio 74 del expediente.

Año 2	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
Año 3	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
Año 4	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
Año 5	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
Año 6	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
Año 7	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
Año 8	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
Año 9	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
Año 10	10.000.000.000	300.000.000	99.000.000	45.000.000
TOTAL		3.000.000.000	990.000.000	450.000.000

RESUMEN: Valor neto de impuesto de renta y complementarios			
Concepto	Total impuesto de renta pagado	Total impuesto de renta tomado como beneficio	Efecto neto de impuesto de renta sin la reforma
PARTE 1: Formación del intangible		(297.000.000)	(297.000.000)
PARTE 2: Venta del intangible	330.000.000		330.000.000
PARTE 3: Deducción de regalías		(990.000.000)	
PARTE 3: Retefuente pagos al exterior Empresa Y	450.000.000		450.000.000
TOTALES	780.000.000	(1.287.000.000)	(507.000.000)

Como se observa, bajo esta figura las empresas pueden tomarse un mayor beneficio tributario, que no compensa con la tributación que asumen en desarrollo de las respectivas operaciones. Para el ejemplo, el efecto es de \$ 507.000.000 menos de impuesto neto de renta, generando una menor tasa efectiva de tributación (...) Por lo tanto, lo que persigue la prohibición normativa es desincentivar este esquema de planeación y motivar a que las empresas en Colombia formen el intangible y lo exploten comercialmente en el país o en el exterior”²³.

23. Con base en lo anterior, en cuanto al *cargo por presunto desconocimiento del derecho a la igualdad y del principio de equidad tributaria*, se afirma que, en primer lugar, el Legislador tiene un importante margen de configuración para desarrollar la política fiscal (art. 150.12 y 338

²³ El mismo ejemplo es propuesto por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional (DIAN). La cita textual corresponde a la primera de las intervenciones visible a folio 75 del expediente.

CP), lo que incluye la posibilidad de conceder deducciones, de modificarlas o de eliminarlas, con sujeción a los principios superiores que rigen la materia, sin que exista en el ordenamiento constitucional un precepto o texto normativo que imponga un deber específico de conservar una de tales herramientas de depuración del impuesto sobre la renta, tal y como lo pretenden las accionantes.

24. En segundo lugar, es claro que, al haberse identificado la ocurrencia de la conducta elusiva derivada del pago de regalías por concepto de explotación de intangibles, y con miras a realizar mandatos de equidad y de fortalecimiento fiscal del Estado, es que se decide por el Legislador establecer la limitación demandada, “(...) *pues de otra forma los contribuyentes terminarían favoreciéndose injustificadamente -a través de [la ya explicada] práctica de planeación agresiva-, frente a quienes, encontrándose en la misma situación, contribuyen cumpliendo de forma adecuada con sus obligaciones tributarias*”. Además, “*se estaría autorizando a los ciudadanos a que incumplan con su deber constitucional de contribuir de acuerdo con su capacidad de pago y de forma justa y equitativa*”²⁴.

25. En tercer lugar, el juicio de igualdad que se propone no cumple con el primero de los requisitos jurisprudenciales que se exigen para su desarrollo, consistente en acreditar que los sujetos comparados se hallan en una misma situación fáctica y que, por ello, son merecedores de un mismo trato. En efecto, quienes pagan regalías por la explotación de intangibles formados en Colombia a compañías *no vinculadas*, encuentran su diferencia, precisamente, en que estas últimas son un *tercero independiente*, por lo que no resultan asimilables. Incluso, la vinculación económica presupone -en materia tributaria- el sometimiento al régimen de precios de transferencia.

26. Por último, aun en el caso de adelantar un juicio de igualdad²⁵, la medida adoptada es idónea y adecuada para prevenir la elusión y el fraude fiscal, siendo necesaria para poder ajustar el alcance y límite de las deducciones, y sin que se advierta la existencia de una hipótesis de desproporcionalidad manifiesta, pues no se trata de una carga excesiva y el contribuyente está en capacidad de ajustar sus negocios al nuevo régimen fiscal.

27. En cuanto al *cargo por la presunta falta de observancia de la capacidad contributiva y la justicia tributaria*, los intervinientes señalan que, por una parte, la eliminación de la condición de deducible de los pagos por regalías responde a una decisión de política tributaria, respecto de la cual no puede exigirse su continuidad bajo la lógica del tratamiento tributario común, cuando ya se probó su uso como estrategia de planificación fiscal agresiva y con efectos de elusión respecto del pago de la renta, pues ello desconocería la

²⁴ Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, folio 80 del expediente.

²⁵ Aun cuando se propone un test leve por parte del Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEFF), al final, la mayoría de los intervinientes, brindan razones propias de un test estricto.

potestad de configuración normativa del legislador en la materia; y por la otra, se destaca que una regla como la cuestionada se expide precisamente para limitar el trato ordinario que tienen o han tenido las operaciones concretas que efectúan los contribuyentes, sin que ello desconozca la buena fe, o pueda llegar a calificarse como excesivamente oneroso o lesivo de la justicia tributaria, cuando, por el contrario, corrige las fallas que se han percatado a través de negocios que afectan la recaudación, consagrando requisitos objetivos que restringen las deducciones al impuesto sobre la renta.

28. En lo que compete al *cargo por la ocurrencia de una omisión legislativa relativa*, uno de los intervinientes afirma que el precepto acusado establece una regulación suficiente, coherente y completa, “*cuyo objeto está constituido por un propósito específico del legislador, en ejercicio de su amplia potestad de configuración legislativa en materia tributaria, de eliminar la deducibilidad de los pagos por concepto de regalías por la explotación de intangibles bajo precisas circunstancias (pago de regalías a vinculados económicos del exterior o zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional)*”²⁶, como herramienta fundamental y eficaz para combatir y prevenir la elusión fiscal, en procura, a su vez, de un sistema tributario más eficiente, progresivo y equitativo.

29. Por lo demás, al verificar cada uno de los supuestos que la jurisprudencia de la Corte ha señalado para configurar la existencia de una omisión legislativa relativa, se advirtió lo siguiente: (i) la disposición acusada no carece de ningún ingrediente normativo; (ii) no existe en el ordenamiento jurídico un precepto superior que conmine al Legislador a establecer o conservar deducciones o tratos preferenciales para los contribuyentes, menos aún para moderar sus efectos en determinados casos, como lo proponen las demandantes; (iii) lejos de carecer la norma cuestionada de un principio de razón suficiente, su explicación se halla en la lucha contra la elusión fiscal; y (iv) no cabe eludir a un supuesto trato desigual, cuando es claro que los sujetos invocados en la demanda no resultan comparables.

30. Finalmente, en lo relativo al *cargo por el presunto desconocimiento del principio de legalidad*, sostienen que la acusación formulada se enmarca dentro de la carga referente a la certeza del tributo, frente al cual la jurisprudencia de la Corte ha insistido en su carácter netamente excepcional, por lo que solo procede frente a la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles pueden ser - en definitiva- los elementos esenciales del tributo. Siendo ello así, en el asunto bajo examen, mal podría aducirse una inconstitucionalidad, cuando la norma impugnada apenas define un aspecto no esencial ni trascendental de uno de sus elementos, como lo es la no deducibilidad del pago por concepto de regalías a vinculados en el exterior o en zonas francas.

²⁶ Intervención del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, folio 89 del expediente.

31. A lo anterior se agrega que la expresión cuestionada *“intangible formado en el territorio nacional”* opera bajo una descripción general del legislador, que admite su determinación a partir de la identificación de cada activo, de ahí que no cabe exigir una regulación detallada o la eliminación de toda discrepancia respecto de su configuración, pues una exigencia en tal sentido excedería las posibilidades de los órganos de representación. Por lo demás, *“no existe una delación in genere a favor del ejecutivo”*²⁷ y de llegar a expedirse un acto reglamentario, tal proceder no vulneraría la Constitución y sería objeto de control ante el Consejo de Estado.

32. *Solicitud en la que se pide la declaratoria de inexequibilidad*²⁸. Para el ICDT, la norma debe ser declarada inexequible por ser injusta, inequitativa y desproporcionada, ya que pone un sello de ilegalidad en el que no distingue si la operación cuestionada obedece a propósitos legítimos o negociales, sino que, en su lugar, parte del hecho de suponer que detrás de ella existe fraude.

33. La inconstitucionalidad de la medida emerge de no distinguir, en primer lugar, lo legítimo de lo ilegítimo, pues ello rompe el principio de buena fe, sobre todo cuando se trata de contribuyentes sometidos al régimen de precios de transferencia, que busca precisamente la demostración de la realidad fáctica y económica de una transacción, imponiendo que los precios se ajusten a valores de mercado. Para el interviniente, el sistema tributario *“(…) no puede consagrar consecuencia distinta del derecho que tienen [los] contribuyentes a tomarse todas las minoraciones estructurales del impuesto sobre la renta que tienen los contribuyentes comunes, dentro de las cuales la más importante es, precisamente, la deducción de los gastos que resulten necesarios para desarrollar su actividad económica. (…) No se trata pues de un impuesto a los ingresos brutos y, en tal medida, cualquier rechazo a los gastos sin los cuales no pueda medirse el verdadero monto de la ganancia o renta percibida, debe verse como un castigo que, como tal, debe estar precedido de una causa real y razonable”*²⁹.

34. En segundo lugar, porque se desconoce el derecho a la igualdad al no existir ninguna justificación para brindar un trato distinto a quienes pagan una regalía por un intangible formado en Colombia a un vinculado en el exterior, respecto de quienes asumen ese mismo valor por un intangible adquirido en Colombia o en el exterior³⁰, o formado en el exterior, o cuando el pago de regalías se realiza a favor de compañías no vinculadas o vinculadas dentro del territorio colombiano³¹. En efecto, para el Instituto, *“(…) no se advierte cómo*

²⁷ Intervención del Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEFF) folio 144 del expediente.

²⁸ El Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT).

²⁹ Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT) folio 97 del expediente.

³⁰ Se propone el siguiente ejemplo entre intangible formado e intangible adquirido: *“Si una empresa X desarrolla la marca “coca-locas”, la misma será un intangible formado para esa empresa X. Pero una vez X venda “coca-locas” a Y, para Y dicho intangible dejará de ser un intangible formado y se convertirá en un intangible adquirido, y sin embargo seguimos hablando del mismo intangible “coca-locas”.* Folio 99 del expediente.

³¹ El Instituto expone estas cinco categorías: *“i) Las operaciones realizadas con vinculados económicos en Colombia, que tengan por objeto el licenciamiento de intangibles formados o adquiridos en Colombia; ii) Las operaciones realizadas con vinculados económicos en Colombia, que tengan por objeto el licenciamiento de intangibles formados o adquiridos en el exterior; iii) Las operaciones realizadas con vinculados económicos del exterior o que se encuentren en zona franca, que tengan por objeto el licenciamiento de intangibles adquiridos –por oposición a formados– en Colombia; iv) Las operaciones realizadas con vinculados económicos del exterior o que se encuentren en zona franca, que tengan por objeto el licenciamiento de intangibles adquiridos o formados en otros países; v) Las*

los intangibles formados en Colombia puedan propiciar unos menores recaudos o un abuso por parte de los contribuyentes que justifiquen una medida fiscal como la demandada. Incluso, (...), tratándose de compañías vinculadas del exterior ya existen unas cláusulas antiabuso ciertamente importantes para la DIAN, que son las del régimen de precios de transferencia”³².

35. Finalmente, considera que la norma desconoce el principio de legalidad, por cuanto no existe certeza en el concepto “*formado en el territorio nacional*”, porque las erogaciones para la creación del intangible pueden provenir o dirigirse hacia el exterior (como ocurre con las farmacéuticas), o porque su origen puede presentar dificultades para su concreción en el tiempo y en el espacio (como sucede con aquellos propios de la era digital). Por ello, a juicio del Instituto, “(...) *la inexistencia de criterios actuales claros para identificar los supuestos de la norma, determinarían que el ejecutivo tenga que entrar a legislar, o al menos [le otorgaría] una altísima subjetividad en la definición de los criterios para aplicar [su rigor] por parte de las autoridades tributarias*”³³, lo que conduce a la vulneración del artículo 338 del Texto Superior.

IV. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

36. En concepto No. 6714 rendido el 28 de febrero de 2020, el Procurador General de la Nación solicita a la Corte declarar **exequible** el aparte legal demandado previsto en el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016, por las razones que a continuación se exponen:

37. En cuanto a la *presunta vulneración del derecho a la igualdad*, sostiene que existen diferencias en la situación de hecho entre los contribuyentes que pagan regalías por la explotación de intangibles formados en Colombia, tanto a vinculados económicos en el exterior como aquellos que se encuentran ubicados en zonas francas; y los contribuyentes que asumen el pago de ese mismo concepto, pero a personas diferentes, por lo que se trata de sujetos no comparables y respecto de los cuales es válido el tratamiento jurídico diferenciado.

38. Así, la principal diferencia subyace en que el intangible se forma y se explota en el territorio nacional, razón por la cual “(...) *al vinculado económico le corresponde participar en las ganancias o utilidades de la persona jurídica que tiene bajo su control en Colombia, lo que ocurre al final del ejercicio contable y financiero. El propósito es impedir que el pago de regalías en el exterior y en zonas francas, se convierta en un mecanismo de transferencia al exterior de la renta, con el propósito de disminuir la base gravable sobre la que se determina y paga el impuesto de renta en*

operaciones realizadas con no vinculados económicos del exterior o en zona franca, que tengan por objeto el licenciamiento de intangibles formados o adquiridos en Colombia o en el exterior”. Folio 99 del expediente.

³² Folio 102 del expediente.

³³ Folio 103 del expediente.

Colombia’’³⁴. Se trata de una medida que busca preservar el principio de eficiencia tributaria, con el fin de evitar comportamientos elusivos.

39. Respecto del *cargo por la ocurrencia de una omisión legislativa relativa*, el Procurador sostiene que no se cumplen los elementos para su procedencia, porque la medida responde a un principio de razón suficiente que opera dentro del margen de la amplia configuración del legislador, y que se halla destinado a proscribir la elusión en el pago de la renta.

40. Por último, en cuanto a la acusación por el *presunto desconocimiento del principio de legalidad*, señala que los intangibles tienen una relación estrecha con el concepto de propiedad intelectual, el cual, en términos generales, “*se relaciona con las creaciones de la mente para que sus propietarios puedan explotar[las] económicamente (...) y proteger y estimular económicamente a quienes se dedican a dichas actividades*”³⁵. La característica fundamental del intangible es que solamente se materializa cuando el proceso de creación finaliza.

41. Por tal razón, respecto de ellos no cabe hacer referencia a porcentajes de formación, y se tienen como tales cuando es posible identificarlos como únicos, indivisibles y con identidad propia. De suerte que, para que se entiendan como formados en el territorio nacional, es preciso que todo su proceso de creación haya tenido lugar en Colombia, o que el mismo haya finalizado o concluido dentro de nuestro territorio, por lo que es irrelevante si el proceso inició en el exterior o si existieron aportes externos. Por lo anterior, no cabe alegar una infracción a la certeza como parte del principio de legalidad, pues es claro que dicho concepto es determinable, a partir de la forma como opera y se cristaliza la citada modalidad de activo.

42. En suma, los escritos de intervención y las solicitudes presentadas a la Corte, entre ellas la del Procurador General de la Nación, se resumen así:

Interviniente	Cuestionamiento	Solicitud
Procurador General de la Nación	(i) No se vulnera el derecho a la igualdad ni el principio de equidad, porque los sujetos que se invocan en la demanda no son comparables y, por ello, cabe un tratamiento jurídico diferenciado. (ii) No existe una omisión legislativa relativa, ya que la medida adoptada responde a un principio de razón suficiente, el cual se encuentra en evitar comportamientos elusivos.	EXEQUIBL E

³⁴ Folio 149 del expediente.
³⁵ Folio 150 del expediente.

Interviniente	Cuestionamiento	Solicitud
	(iii) No se advierte una vulneración del principio de legalidad, toda vez que la expresión “ <i>intangible formado en el territorio nacional</i> ” es un concepto determinable, a partir de la forma como opera y se cristaliza la citada modalidad de activo, el cual únicamente existe cuando finaliza su proceso de creación.	
Ministerio de Hacienda y Crédito Público	(i) La Corte debe inhibirse respecto del cargo de igualdad y equidad tributaria, por cuanto no se expone en forma clara cuáles son los términos de comparación, ni se explica por qué el trato brindado es opuesto a los mandatos de la Carta. (ii) En todo caso, de proceder un análisis de fondo, no cabe la declaratoria de inconstitucionalidad que se solicita, porque la medida se explica en el margen de configuración del legislador para desarrollar la política fiscal en aras de proscribir actos de elusión y garantizar la eficiencia del tributo. Por lo demás, los sujetos señalados en la demanda no resultan comparables por lo que son merecedores de un trato distinto. (iii) En lo que atañe al cargo por la falta de observancia de la capacidad contributiva y la justicia tributaria, se reitera que la decisión del legislador responde a una política válida de carácter tributario, como solución y salida a los esquemas de planificación fiscal agresiva con efectos injustos en el pago de la renta. Nada en la norma es contrario a la buena fe, ya que su expedición opera para corregir fallas de negocios que se han advertido lesionan la recaudación, y con ello los recursos necesarios para cumplir con los objetivos sociales del Estado. (iv) En lo referente al cargo por la ocurrencia de una omisión legislativa relativa, se considera que el precepto	INHIBICIÓN frente al cargo por desconocimiento del derecho a la igualdad y al principio de equidad tributaria De resto, y en subsidio, EXEQUIBL E

Interviniente	Cuestionamiento	Solicitud
	acusado tiene una regulación suficiente, coherente y completa. Además, no se satisface ninguno de los supuestos o requisitos que, para la procedencia de este tipo de juicios, ha identificado la jurisprudencia constitucional. (v) La falta de certeza tan solo se predica respecto de los elementos esenciales del tributo, y la norma impugnada apenas define un aspecto no fundamental ni trascendental de uno de dichos elementos, como lo es la no deducibilidad del pago por concepto de regalías a vinculados en el exterior o en zonas francas.	
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	(i) En cuanto al cargo por el presunto desconocimiento del derecho a la igualdad y el principio de equidad, sostiene en esencia los mismos argumentos expuestos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (ii) No realiza ningún otro pronunciamiento sobre los demás cargos.	EXEQUIBL E
Centro Externadista de Estudios Fiscales	(i) La Corte debe inhibirse respecto del cargo por omisión legislativa relativa, al no existir un deber específico impuesto por el constituyente al legislador, lo que impide verificar si existe o no una violación del Texto Superior. (ii) Además de acompañar las mismas razones que fueron manifestadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN, respecto del cargo por violación del derecho a la igualdad y el principio de equidad, agrega que la medida es idónea y adecuada, y nada en ella se advierte como excesiva o constitutiva de una desproporcionalidad manifiesta. (iii) No se desconoce la capacidad contributiva ni la justicia tributaria, ya que el origen de la norma es el de corregir	INHIBICIÓ N en relación con el cargo de omisión legislativa relativa De resto, y en subsidio, EXEQUIBL E

Interviniente	Cuestionamiento	Solicitud
	negocios artificiosos sin que de ello se pueda predicar mala fe. (iv) La expresión “<i>intangible formado en el territorio nacional</i>” opera bajo una descripción general del Legislador que admite su determinación a partir de la identificación de cada activo, de ahí que no cabe exigir una regulación detallada, o la eliminación de toda discrepancia sobre su configuración, pues una exigencia en tal sentido excedería las posibilidades de los órganos de representación. No existe una delegación <i>in genere</i> a favor del ejecutivo y de llegar a expedirse un acto reglamentario, tal proceder no vulneraría la Constitución y sería objeto de control ante el Consejo de Estado.	
Instituto Colombiano de Derecho Tributario	(i) La medida no distingue entre lo legítimo y lo ilegítimo (en cuanto a la transacción realizada con la vinculada económica del exterior o de zonas francas) y ello rompe el principio de buena fe, pues no cabe consagrar consecuencia distinta del derecho que tienen los contribuyentes de realizar todas las minoraciones estructurales del impuesto, como lo es deducir los gastos ocasionados para generar renta. (ii) No existe ninguna justificación o motivo para explicar el tratamiento distinto que se otorga a quienes están en situaciones comparables, por tener un intangible adquirido en Colombia o en el exterior, o formado en el exterior, o cuando el pago de las regalías se realiza a favor de compañías no vinculadas o vinculadas dentro del territorio colombiano. (iii) Se considera que no existe certeza en la expresión “<i>formado en el territorio nacional</i>”, porque las erogaciones para la creación del intangible pueden provenir o dirigirse hacia el exterior, o porque su origen puede presentar dificultades para su	INEXEQUIB LE

Interviniente	Cuestionamiento	Solicitud
	concreción en el tiempo y en el espacio. Ello llevaría a que el ejecutivo tenga que entrar a legislar y otorgaría una altísima subjetividad en la definición de los criterios para aplicar la disposición cuestionada.	

V. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

5.1. Competencia

43. De conformidad con lo establecido en el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer la demanda de inconstitucionalidad de la referencia por cuanto se dirige contra un contenido material del artículo 70 de la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se modificó el artículo 120 del Estatuto Tributario³⁶.

5.2. Cuestión previa: examen de aptitud de la demanda

44. El artículo 241 de la Constitución Política establece que a la Corte Constitucional se le confía la guarda de su integridad y supremacía y, en los numerales 4 y 5, le atribuye la función de decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes y los decretos con fuerza de ley, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación.

45. Esta Corporación, con fundamento en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha indicado que los cargos de inconstitucionalidad contra una ley se someten a exigencias de tipo formal y material, con la finalidad de garantizar la formulación de un verdadero problema de constitucionalidad que permita adelantar una discusión a partir de la confrontación del contenido verificable de una disposición legal con el enunciado de un mandato superior.

46. En reiterada jurisprudencia constitucional se ha señalado que la competencia para ejercer control de constitucionalidad sobre disposiciones demandadas está atada al cumplimiento de dos presupuestos básicos e insustituibles: (i) que la demanda ciudadana reúna los requisitos mínimos señalados en el artículo 2 del Decreto Ley 2067 de 1991³⁷; y (ii) que las disposiciones sometidas a control estén vigentes o que, si no lo están, produzcan efectos o tengan vocación de producirlos³⁸.

³⁶ Cabe mencionar que respecto de este artículo la Corte se inhibió de fallar en la sentencia C-002 de 2018 por ineptitud sustantiva de la demanda. En aquella ocasión, según se advierte de la descripción realizada por este Tribunal, por una parte, se cuestionó la existencia de una doble tributación y, por la otra, se alegó la infracción del principio de buena fe. Para esta Corporación, ninguno de los dos cargos cumplía con los mínimos requeridos para identificar el concepto de la violación, pues no se exponían las razones por las cuales eran contrarios a los postulados constitucionales alegados, en términos de especificidad, pertinencia y suficiencia.

³⁷ Corte Constitucional, Sentencias C-055 de 2010 y C-634 de 1996.

³⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-699 de 2016.

47. En consecuencia, para que exista aptitud sustantiva de la demanda, se deben estructurar los cargos de inconstitucionalidad de manera que satisfagan los requisitos exigidos en el artículo 2 del Decreto Ley 2067 de 1991, de conformidad con el cual deberán señalar: (i) las disposiciones acusadas de inconstitucionales; (ii) las normas constitucionales que se consideran violadas; (iii) las razones por las cuales las disposiciones acusadas se consideran inconstitucionales; (iv) el trámite quebrantado, en caso de que se alegue un vicio de procedimiento en la formación de las disposiciones demandadas; y (v) la razón por la cual la Corte es competente.

48. Particularmente, respecto del requisito consistente en expresar las razones por las cuales las disposiciones demandadas se consideran inconstitucionales, esta Corte ha dicho que supone elaborar correctamente el concepto de la violación. Según la jurisprudencia constitucional el *concepto de la violación* es formulado adecuadamente cuando, además de (i) determinar las disposiciones que se demandan como inconstitucionales (transcripción literal o inclusión por cualquier medio) y (ii) señalar las normas constitucionales que se consideran vulneradas, (iii) se formula por lo menos un cargo de inconstitucionalidad con la exposición de las razones o motivos por los cuales se considera que las normas constitucionales señaladas han sido infringidas.

49. En relación con este último requisito, la jurisprudencia ha expresado que se le impone al ciudadano “*una carga de contenido material y no simplemente formal*”, en el sentido de que no basta que el cargo formulado contra las disposiciones legales se estructure a partir de cualquier tipo de razones o motivos, sino que se requiere que las razones invocadas sean “*claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes*”³⁹. Únicamente con el cumplimiento de estas exigencias le será posible al juez constitucional realizar la confrontación de las disposiciones impugnadas contra el texto superior.

50. Este Tribunal ha definido el alcance de los mínimos argumentativos requeridos en los siguientes términos: *claridad*, cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender las pretensiones de la demanda y las justificaciones en las cuales se soportan; *certeza*, cuando la demanda se dirige contra un contenido material o un vicio de procedimiento real y existente y no deducidos por el accionante de manera subjetiva; *especificidad*, cuando se define o se muestra cómo la disposición demandada vulnera la Constitución; *pertinencia*, cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no de estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y *suficiencia*, cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición demandada⁴⁰.

³⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001.

⁴⁰ Corte Constitucional, Sentencias C-1052 de 2001, C-856 de 2005 y C-220 de 2019.

51. Si las demandas incumplen cualquiera de los requisitos antes mencionados, la Corte deberá declararse inhibida, de manera que se deje abierta la posibilidad de que se vuelva a cuestionar la correspondencia entre las disposiciones acusadas y la Constitución.

52. En consecuencia, se estudiará la aptitud de los dos cargos respecto de los cuales el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Centro Externadista de Estudios Fiscales solicitaron la inhibición al considerar que incumplen las cargas argumentativas mínimas para obtener un pronunciamiento de fondo.

Aptitud sustancial del cargo por presunto desconocimiento del derecho a la igualdad y del principio de equidad

53. Las accionantes señalan que la violación alegada se configura respecto de “(...) *aquellos contribuyentes que pagan regalías a vinculados económicos y zonas francas por intangibles formados en Colombia, respecto de **aquellos que también pagan regalías pero que al no estar asociadas con intangibles formados en Colombia sino en otros países** sí pueden deducir dichos pagos de su impuesto sobre la renta o respecto de aquellos que pagan regalías por la explotación de intangibles formados en Colombia a compañías no vinculadas*”⁴¹. En su criterio, se trata de sujetos que se hallan en una misma situación fáctica y que no merecen un tratamiento fiscal diferenciado, por cuanto ello vulnera el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria (en su componente *horizontal*). Por lo demás, se afirma que no existen razones constitucionales o de política fiscal que justifiquen el trato desigual, y que los criterios de vinculación y de formación del intangible en Colombia, “(...) *no justifican que en unos casos si se pueda dar la deducción y en otros casos no, más aún cuando el régimen tributario y de precios de transferencia controlan [y supervisan] la operación de enajenación*”⁴².

54. Por su parte, respecto de este cargo, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público afirma que no cumple con los presupuestos de certeza, especificidad y suficiencia, por cuanto si bien las accionantes invocan la violación del derecho a la igualdad y del principio de equidad, “(...) *no exponen de forma objetiva, clara y suficiente, cuáles son los términos de comparación necesarios para adelantar el estudio de constitucionalidad que intentan, ni las razones precisas por las que no se justifica constitucionalmente el tratamiento diferenciado o por qué este resulta opuesto a los aludidos mandatos [superiores]*”⁴³.

55. En lo que respecta al juicio de igualdad, la jurisprudencia reiterada de la Corte ha condensado su desarrollo en dos etapas⁴⁴: (i) lo primero que debe advertir el juez constitucional es si, en relación con un criterio de

⁴¹ Folio 6 del expediente. Énfasis por fuera del texto original.

⁴² Folio 7 del expediente.

⁴³ Folio 73 del expediente.

⁴⁴ Véase, entre otras, las sentencias C-748 de 2009, C-304 de 2019 y C-513 de 2019.

comparación o *tertium comparationis*, los sujetos o las situaciones de hecho bajo revisión son similares. En caso de que encuentre que son claramente distintas deberá declarar la exequibilidad de la norma, sin que pueda proseguir con la siguiente etapa del juicio. Por el contrario, si advierte que lo comparado debe ser tratado, en principio, de la misma forma, (ii) cabe continuar con el examen de adecuación, idoneidad y proporcionalidad del tratamiento diferenciado que consagra la norma censurada, de acuerdo con el nivel de intensidad del juicio que corresponda, destacando los objetivos que se buscan por el trato disímil, los medios empleados para alcanzarlo y la relación entre medios y fines.

56. No obstante, para poder desarrollar el citado esquema de juicio, es preciso señalar que la jurisprudencia también ha sostenido que la admisión o viabilidad de un cargo por violación del derecho a la igualdad, no se limita a la simple manifestación de considerar que las normas objeto de controversia establecen una discriminación y que, por ello, son contrarias al artículo 13 superior⁴⁵. En efecto, para poder establecer –en un marco relacional– si existe una diferencia de trato carente de justificación, es preciso que el actor manifieste: (i) cuáles son los sujetos que se comparan, (ii) por qué ellos deberían recibir el mismo trato, (iii) en qué sentido se presenta una diferenciación, y (iv) con base en qué criterios es que ella se produce. En otras palabras, se le asigna al accionante el deber de precisar el *tertium comparationis*, con el fin de que tal definición se convierta en el soporte del juicio que se adelanta por la Corte⁴⁶.

57. La falta de cumplimiento de estas exigencias conduce a la desatención de las cargas de *pertinencia*, *especificidad* y *suficiencia*⁴⁷. En cuanto a la *carga de pertinencia*, porque no se verificaría el juicio de contradicción normativa entre una norma de rango legal y una de rango constitucional, al limitarse el alcance de la acusación a una valoración de conveniencia sobre la distinción de trato consagrada en la ley. En relación con la *carga de especificidad*, porque no se exhibiría cuál es el problema de legitimidad constitucional que surge de la norma demandada, como consecuencia de la posibilidad que tiene el Legislador de prever consecuencias normativas distintas frente a supuestos de hecho no asimilables. Y, en cuanto a la *carga de suficiencia*, porque no existiría el mínimo razonamiento jurídico para cuestionar la constitucionalidad que cobija a todas las normas legales, como consecuencia de la aplicación del principio democrático.

58. Visto lo anterior, y frente al caso concreto, la Corte considera que el cargo propuesto satisface los requerimientos mínimos del juicio de igualdad, porque claramente (i) las accionantes *identifican los sujetos que se comparan*,

⁴⁵ Sentencia C-715 de 2006.

⁴⁶ Así, por ejemplo, en la sentencia C-022 de 1996, se expuso que: “Se debe señalar con claridad los grupos involucrados, el trato introducido por las normas demandadas que genera la vulneración del derecho a la igualdad y qué justifica dar un tratamiento distinto al contenido en las normas acusadas, toda vez que la realización de la igualdad no le impone al legislador la obligación de otorgar a todos los sujetos el mismo tratamiento jurídico, ya que no todos se encuentran bajo situaciones fácticas similares ni gozan de las mismas condiciones o prerrogativas personales e institucionales”. Este precedente ha sido reiterado recientemente en las sentencias C-104 y 179 de 2016.

⁴⁷ Sentencia C-513 de 2019.

esto es, a los contribuyentes que pagan regalías a vinculadas económicas del exterior o de zonas francas por intangibles formados en el territorio nacional, respecto de quienes también pagan por dicho concepto frente activos no físicos generados en el exterior, o quienes lo hacen en relación con intangibles formados en Colombia a compañías no vinculadas. A lo cual se agrega la circunstancia de que también se identifica (ii) la *forma en que se presenta la diferenciación*, consistente en prohibir para la primera categoría de sujetos mencionados, la posibilidad de deducir los pagos por regalías para el cálculo del impuesto de renta; (iii) el *motivo por el que deberían recibir el mismo trato*, que se encuentra en considerar que todos los sujetos mencionados están en una misma posición jurídica, por el hecho de tener que asumir el pago de las citadas regalías (que operan como expensas de su operación⁴⁸); y (iv) el *criterio que da origen a la discriminación*, que se vincula con la ausencia de razones constitucionales o de política fiscal para explicar el trato otorgado, siendo insuficientes los supuestos de vinculación y de formación del intangible, pues, para vigilar las operaciones entre vinculadas, existen los precios de transferencia y el ejercicio de las potestades ordinarias de supervisión del régimen tributario.

59. La Corte concluye, entonces, que las accionantes precisan el *tertium comparationis*, y es sobre esa base que se deben surtir las dos etapas del juicio de igualdad previamente señaladas, es decir: (1) verificar si los sujetos bajo comparación son similares, caso en el cual deberá (2) continuar con el examen de adecuación, idoneidad y proporcionalidad del trato diferenciado, a partir del nivel de intensidad que corresponda (leve, intermedio o intenso).

60. No caben los motivos invocados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ya que, a diferencia de lo expuesto en su intervención, no se advierte que las razones que se invocan en la demanda (i) se apoyen en una proposición subjetiva deducida por las accionantes (*carga de certeza*); (ii) ni que se concreten en una oposición abstracta, indirecta o global (*carga de especificidad*); ni que, vista desde el principio *pro actione*, carezca de idoneidad para suscitar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma (*carga de suficiencia*). Por el contrario, la acusación se soporta en un texto normativo real y existente, y está claramente acreditada la formación del *tertium comparationis*. En consecuencia, es procedente el cargo por violación del derecho a la igualdad y del principio de equidad que se propone, por lo que la Corte lo abordará en el examen del caso concreto.

Aptitud sustancial del cargo por la presunta ocurrencia de una omisión legislativa relativa

61. Para las accionantes, el precepto legal demandado debió señalar que “*la limitación normativa prescrita solo resultaba aplicable, cuando se pudiera demostrar que el contribuyente realizó operaciones con su vinculada (...) con*

⁴⁸ El artículo 107 del ET dispone que: “*Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. (...)*”.

el fin de erosionar la base gravable”. Tal omisión carece de un principio de razón suficiente, ya que la prohibición de la deducción por concepto de pagos de regalías no se justifica en un estado de derecho, en el que el impuesto se calcula sobre la renta líquida, existe un régimen de precios de transferencia y es posible activar mecanismos de revisión a través de la figura del abuso en materia tributaria. Esto implica que la norma incurre en una omisión legislativa relativa, consistente en no incluir como condición para la prohibición de la deducción, que la operación económica se realice con el fin de erosionar la base gravable.

62. En criterio del Centro Externadista de Estudios Fiscales, no se advierte que respecto de la norma acusada concurra una omisión legislativa relativa, ya que en la demanda se incumple con acreditar el requisito concerniente a que exista un *deber específico* impuesto por el constituyente al Legislador, cuya ausencia impide verificar si existe o no una violación del Texto Superior.

63. En lo que atañe a las omisiones legislativas relativas, la Corte ha precisado que, para efectos de determinar la viabilidad de una demanda, es preciso que (i) la ausencia normativa que se cuestiona se predique del texto legal acusado⁴⁹ y que se argumente, en términos de certeza, claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia, (ii) cuáles son los motivos que revelan la configuración de dicho vacío como contrario de la Carta⁵⁰, lo que implica explicar, por ejemplo, por qué *“cabría incluir a las personas no contempladas en el texto demandado”*⁵¹ o por qué se justifica la inserción en el precepto impugnado de la consecuencia jurídica, ingrediente normativo o condición que se alega como omitida. En efecto, la verificación respecto de los cuatro pasos que de forma tradicional integran el juicio por omisión⁵², son propios del

⁴⁹ Al respecto, en la sentencia C-221 de 2017 se manifestó que: “(...) al referirse a los requisitos de procedibilidad de la acción pública de inconstitucionalidad cuando el cargo se propone por la vía de una omisión legislativa relativa, la Sala ha sostenido que la viabilidad de conocer y emitir pronunciamiento de mérito se halla condicionada a que la omisión sea atribuible directamente al texto de la disposición impugnada y no a ningún otro u otros enunciados no vinculado al trámite de constitucionalidad. // Particularmente, la Corte ha subrayado la relevancia de que la configuración de la presunta inconstitucionalidad no suponga un ejercicio interpretativo de conjuntos más amplios de disposiciones, de regulaciones distintas o de normas indeterminadas. Desde otro punto de vista, este requisito se traduce en que la omisión que se plantea pueda coherentemente imputársele a la disposición acusada o, en otros términos, que sea lógicamente atribuible a su texto. // Este razonamiento se convierte, así, en la condición fundamental para que el cargo por incumplimiento de una obligación superior que hace constitucionalmente incompleta la norma demandada pueda ser conocido y decidido de fondo. Debe precisarse, sin embargo, que la satisfacción de este presupuesto solo implica que la demanda es formalmente apta y puede ser analizada, no que el elemento considerado por el demandante constitucionalmente obligatorio dentro de la norma efectivamente lo sea y, por lo tanto, se configure una verdadera omisión del legislador. Este es ya el problema constitucional de fondo planteado a la Corte, que deberá ser resuelto en el análisis de fondo de los cargos”.

⁵⁰ En la sentencia C-189 de 2017 se expuso lo siguiente. “(...) para que una demanda por omisión legislativa relativa sea analizada y decidida se requiere que el actor elabore un razonamiento jurídico, con base en argumentos que satisfagan las exigencias de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, orientado a mostrar que el enunciado normativo atacado, conforme a un criterio general de coherencia, excluya elementos que, de acuerdo con el demandante, tendría que haber incorporado, a la luz de la Carta Política. De lo contrario, se configurará ineptitud sustantiva de la demanda y la Corte deberá declararse inhibida para fallar”.

⁵¹ Sentencia C-352 de 2013.

⁵² Como más adelante se señalará, se trata de verificar: “(i) [Que] [e]xista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo y que (a) excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o, en su defecto, (b) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo. (ii) [Que] [e]xista un deber específico impuesto directamente por el Constituyente al legislador que resulta omitido, por (a) los casos excluidos o (b) por la no inclusión del elemento o ingrediente normativo del que carece la norma. Esto, por cuanto solo se configura la omisión legislativa relativa siempre que el legislador desconozca una concreta obligación de hacer prevista por la Constitución Política. (iii) [Que] la exclusión o la no inclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente. Esto implica verificar si el legislador, cuando desconoció el deber, contó con una razón suficiente, esto es, que el hecho de omitir algún elemento al momento de proferir la norma no hizo parte de un ejercicio caprichoso, sino, por el contrario, ello estuvo fundado en causas claras y precisas que lo llevaron a considerar la necesidad de obviar el aspecto echado de menos por los demandantes. [Y] (iv) [que] [e]n los casos de exclusión o no inclusión, la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma. Este presupuesto es aplicable solo en aquellos casos en que se afecte el principio de igualdad, es decir, cuando la norma incompleta se evidencia discriminatoria al no contemplar todas las situaciones idénticas a la regulada, o, dicho en otras palabras, cuando no se extiende un determinado régimen legal a una hipótesis material semejante a la que termina por ser única beneficiaria del mismo. Para estos efectos, según la jurisprudencia constitucional, es necesario verificar la razonabilidad de la diferencia de trato, esto es, valorar a) si los supuestos de

examen de fondo, con miras a garantizar la compatibilidad entre el principio *pro actione* y la exigencia de que exista una demanda en forma.

64. En el asunto bajo examen, el cargo propuesto satisface los mínimos argumentativos previamente mencionados, pues la omisión alegada se predica de la norma acusada y, además, se advierten los motivos que, en criterio de las accionantes, justifican la configuración de dicho vacío como lesivo de la Carta, pues no advierten un principio de razón suficiente para establecer una prohibición de deducción general, sin verificar si efectivamente con la operación se quiso erosionar la base gravable, atendiendo a que el impuesto de renta se calcula sobre la renta líquida, que existe un régimen de precios de transferencia y que es posible activar mecanismos de revisión a través de la figura del abuso en materia tributaria. El cuestionamiento que se formula entonces por el Centro Externadista de Estudios Fiscales es propio del examen de fondo, y allí se procederá con su correspondiente verificación.

65. En conclusión, como lo advierten la mayoría de los intervinientes y la Vista Fiscal los cuatro cargos formulados son idóneos para provocar un juicio de fondo, por lo cual se continuará con la exposición de los argumentos jurídicos que permitan resolver las controversias planteadas, previo planteamiento del problema jurídico y del esquema de decisión.

5.3. Plan de decisión

66. De acuerdo con los términos de la demanda expuestos anteriormente, la Corte deberá resolver los siguientes problemas jurídicos: (i) si la exclusión de la deducción por concepto del pago de regalías a vinculados económicos del exterior y de zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional, vulnera el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria, respecto de aquellos contribuyentes que también pagan regalías por intangibles formados en el exterior y frente a aquellos que asumen ese valor por la explotación de intangibles formados en Colombia a compañías no vinculadas, los cuales sí pueden deducir dichos pagos de su impuesto sobre la renta.

67. A lo anterior se agrega, (ii) si con ocasión de la prohibición de deducción ya mencionada, se desconoce la capacidad contributiva y la justicia tributaria, pues, a juicio de las accionantes, el precepto demandado consagra una carga adicional injustificada a los contribuyentes, si se tiene en cuenta que las regalías son una verdadera erogación que debería poder ser depurada del cálculo del impuesto sobre la renta, al existir herramientas tributarias que permiten corregir los abusos y verificar las operaciones económicas.

68. De igual modo, (iii) cabe examinar si se incurre en una omisión legislativa relativa, a partir de la acusación realizada por las demandantes,

hecho en que se encuentran los sujetos excluidos del contenido normativo son asimilables a aquellos en que se hallan quienes sí fueron incluidos, y, b) si adoptar ese tratamiento distinto deviene necesario y proporcionado con miras a obtener un fin legítimo". Sentencia C-034 de 2020, que reitera las sentencias C-352 de 2017, C-083 de 2018 y C-329 de 2019.

conforme a la cual la norma demandada carece de un principio de razón suficiente, al existir en el ordenamiento jurídico herramientas para controlar el abuso en materia tributaria, por lo que el precepto acusado debería establecer como condición necesaria para excluir la deducción, que la operación se realice “*con el fin de erosionar la base gravable*”.

69. Finalmente, (iv) la Corte debe estudiar si la expresión: “*intangible formado en el territorio nacional*” desconoce el principio de legalidad, en su proyección de certeza tributaria, al tratarse, para las accionantes, de un concepto confuso e indefinido cuya concreción se realizará a través de la potestad reglamentaria.

70. Para resolver los problemas jurídicos que se plantean en el presente caso, la Corte hará (i) una breve aproximación a los activos intangibles; en seguida abordará el examen (ii) del principio de legalidad y su proyección en el principio de certeza tributaria; luego (iii) se detendrá en el estudio de la potestad de configuración del Legislador para establecer deducciones; (iv) así como en los límites a los poderes del Congreso en materia fiscal, en concreto, (v) en lo relativo a la exigibilidad de los principios de equidad, igualdad y justicia tributaria; y (vi) finalizará con la reiteración de los requisitos que se exigen para la configuración de una omisión legislativa relativa. Con fundamento en estos elementos, (vii) se procederá con el examen del caso concreto.

5.4. Los activos intangibles

71. El concepto de activo intangible ha sido objeto de un amplio tratamiento a nivel nacional e internacional, con la tendencia a utilizar una definición amplia que permita incluir dentro del mismo a la multiplicidad de recursos generadores de beneficios económicos. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos -OCDE explica que se trata de aquel bien que no es un activo físico ni un activo financiero que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuya utilización o transmisión sería remunerada si se produjera en una operación entre empresas independientes en circunstancias comparables⁵³.

72. Por su parte, la Norma Internacional de Contabilidad (en adelante NIC 38) se refiere a este activo como aquel que es identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física⁵⁴. Esta definición corresponde al concepto actualmente vigente y directamente aplicable en Colombia⁵⁵, con ocasión de la derogatoria del Decreto 2649 de 1993⁵⁶, que dejó de regir integralmente el pasado 1° de enero de 2020⁵⁷. Un requisito esencial del intangible, como

⁵³ OCDE, *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10, informes finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París, Parágrafo 6.6, p. 77.

⁵⁴ Norma Internacional de Contabilidad 38, *Activos intangibles*, p. 1882.

⁵⁵ Ello se deriva de lo previsto en el Decreto 2420 de 2015 sobre normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de información, y lo ratifica el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el pronunciamiento CTCP-10-00748-2019.

⁵⁶ Reglamento General de Contabilidad.

⁵⁷ Al respecto se puede consultar el Decreto 2270 de 2019, artículo 6, numeral 6.

acaba de advertirse, es su *identificabilidad*. Ello supone que es susceptible de ser distinguido de otro tipo de activos, por lo que se autoriza su explotación, intercambio, transferencia o cualquier otro tipo de operación relacionada. Como resultado de lo anterior, se entiende que este recurso también exige ser susceptible de control y capaz de otorgar beneficios económicos futuros, tanto por su uso como por su venta⁵⁸.

73. Un listado que en ningún caso constituye una enumeración *numerus clausus* de los activos intangibles, permite destacar, entre ellos, a los que se consideran más habituales⁵⁹:

ACTIVOS INTANGIBLES
(i) <u>Las patentes</u>: Es un instrumento legal que otorga un derecho exclusivo a su titular para utilizar y explotar económicamente un invento, durante un plazo de tiempo limitado y dentro de una zona geográfica específica. Para su otorgamiento se requiere cumplir con tres requisitos: novedad, nivel inventivo y aplicación industrial. Las invenciones pueden referirse a productos como a procedimientos, y su operatividad puede tener lugar en cualquier campo de la tecnología. Este activo se otorga finalizado el procedimiento de registro ante las autoridades nacionales competentes. Su duración es de 20 años contados a partir de la fecha de su presentación (Decisión 486 de 2000, art. 50), y en materia de derechos, según el ADPIC, se otorgan facultades exclusivas para su utilización y se autoriza su transferencia, en el primer caso, previa distinción de si se trata de productos o procedimientos, a saber: “1. Una patente conferirá a su titular los siguientes derechos exclusivos: a) cuando la materia de la patente sea un producto, el de impedir que terceros, sin su consentimiento, realicen actos de: fabricación, uso, oferta para la venta, venta o importación[.] (...) b) cuando la materia de la patente sea un procedimiento, el de impedir que terceros, sin su consentimiento, realicen el acto de utilización del procedimiento y los actos de: uso, oferta para venta, venta o importación para estos fines de, por lo menos, el producto obtenido directamente de dicho procedimiento. // 2. Los titulares de las patentes tendrán asimismo el derecho de cederlas o transferirlas por sucesión y de concertar contratos de licencia”⁶⁰.
(ii) <u>Los modelos de utilidad</u>: Según la Decisión 486 de 2000, comprenden “toda nueva forma, configuración o disposición de elementos, de algún artefacto, herramienta, instrumento, mecanismo u otro objeto o de alguna parte del mismo, que permita un mejor o diferente funcionamiento, utilización

⁵⁸ Véase, al respecto, el numeral 17 de la NIC 38.
⁵⁹ En este acápite se sigue (i) la descripción realizada por la OCDE, en el documento previamente citado; (ii) la Decisión 486 de 2000 de la Comisión de la Comunidad Andina, referente al régimen común sobre propiedad industrial y (iii) el Acuerdo de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC).
⁶⁰ ADPIC, art. 28. Énfasis por fuera del texto original. La obligatoriedad de este instrumento en el régimen normativo colombiano se encuentra en las Leyes 170 de 1994 y 1199 de 2008, en las que se incorporaron sus mandatos constitutivos junto con la enmienda realizada en el año 2005. El control automático e integral de constitucionalidad tuvo lugar con las sentencias C-137 de 1995 y C-032 de 2009.

o fabricación del objeto que le incorpore o que le proporcione alguna utilidad, ventaja o efecto técnico que antes no tenía”⁶¹. Los modelos se protegen a través de patentes, siendo objeto de registro y teniendo un plazo de duración de 10 años contados desde la fecha de presentación de la solicitud ante la autoridad nacional competente⁶².

(iii) Los esquemas de trazado de circuitos integrados: Se definen como un producto integrado de interconexiones, que forman parte integrante de un cuerpo o de la superficie de una pieza de material, destinado a cumplir con una función electrónica. Su protección solo se otorga en caso de ser original, lo que demanda constatar el esfuerzo intelectual del creador y que no sea corriente en el sector de los circuitos integrados. También se somete a registro y su vigencia será de un plazo máximo de 15 años, contado desde el último día del año en que se creó el esquema⁶³. En cuanto a los derechos que otorga, se sintetizan en su explotación exclusiva y en la posibilidad de ceder su explotación o uso⁶⁴.

(iv) Los conocimientos técnicos (“know how”): Se trata de información privada de naturaleza comercial, que ayuda o mejora el desarrollo de este tipo de actividades pero que no gozan de la protección del registro. Se obtienen normalmente de experiencias pasadas, y su valor se encuentra altamente influenciado por la capacidad de preservar su confidencialidad.

(v) Las marcas de fábrica o de comercio: Se definen como cualquier signo o combinación de signos que sean capaces de distinguir los bienes o servicios de una empresa de los de otras⁶⁵. Tales signos pueden ser de carácter nominativo, figurativo, plástico o mixto y constar en un símbolo, logo, esquemas de colores, palabras, formas, nombres, números, sonidos o escudos, con la exigencia de que sean susceptibles de “representación gráfica”⁶⁶. Las marcas en el régimen normativo colombiano son objeto de registro, siendo tal momento el que genera la fuente del derecho⁶⁷. En general, su otorgamiento depende de su carácter distintivo, perceptible, lícito y veraz, y su duración es de 10 años renovables por períodos iguales y sucesivos⁶⁸. En cuanto a los derechos que otorga, el ADPIC establece lo siguiente: “El titular de una

⁶¹ Decisión 486 de 2000, art. 81.

⁶² Decisión 486 de 2000, art. 84.

⁶³ Decisión 486 de 2000, art. 98.

⁶⁴ Particularmente, el artículo 99 de la Decisión 486 de 2000 dispone que: “(...) El registro de un esquema de trazado de circuito integrado confiere a su titular el derecho de impedir a terceras personas realizar cualquiera de los siguientes actos: a) reproducir, por incorporación en un circuito integrado o de cualquier otro modo, el esquema de trazado protegido, en su totalidad o una parte del mismo que cumpla la condición de originalidad conforme al artículo 87; // b) comercializar, importar, ofrecer en venta, vender o distribuir de cualquier forma el esquema de trazado protegido, o un circuito integrado que incorpore ese esquema; o // c) comercializar, importar, ofrecer en venta, vender o distribuir de cualquier forma un artículo en el que se encuentre incorporado el circuito integrado protegido, sólo en la medida en que este siga conteniendo un esquema de trazado ilícitamente reproducido.”

⁶⁵ ADPIC, art. 15.

⁶⁶ Decisión 486 de 2000, art. 134.

⁶⁷ Tal sistema es el adoptado en Colombia, a partir de lo previsto en el artículo 154 de la Decisión 486 de la CAN, según el cual: “El derecho al uso exclusivo de una marca se adquirirá por el registro de la misma ante la respectiva oficina nacional competente”.

⁶⁸ Decisión 486 de 2000, art. 152.

marca de fábrica o de comercio registrada gozará del derecho exclusivo de impedir que cualesquiera terceros, sin su consentimiento, utilicen en el curso de operaciones comerciales signos idénticos o similares para bienes o servicios que sean idénticos o similares a aquellos para los que se ha registrado la marca, cuando ese uso dé lugar a probabilidad de confusión. En el caso de que se use un signo idéntico para bienes o servicios idénticos, se presumirá que existe probabilidad de confusión (...)”⁶⁹.

(vi) Los nombres comerciales: Se trata del signo que identifica a una empresa o de un establecimiento de comercio. Se adquiere por su primer uso⁷⁰, siendo su registro meramente declarativo⁷¹. Su duración opera de modo indefinido al estar unido el derecho a la explotación económica que se haga de la empresa o del establecimiento⁷². Y, en cuanto a su registro, la vigencia es de 10 años, renovables, con la acreditación de la utilización⁷³.

(vii) Los lemas comerciales: Se definen como la palabra, frase o leyenda que se utiliza como complemento de una marca, por lo que son accesorios a este último derecho⁷⁴. Sin embargo, igualmente requieren de registro⁷⁵. Su vigencia se somete a la duración del derecho marcario y en caso de transferencia debe hacerse junto con el signo que acompaña⁷⁶.

(viii) Los dibujos y modelos industriales: Se identifican como la forma de apariencia particular de un producto “(...) *que resulte de cualquier reunión de líneas o combinación de colores, o de cualquier forma externa bidimensional o tridimensional, línea, contorno, configuración, textura o material, sin que cambie el destino o finalidad de dicho producto*”⁷⁷. Se trata de un intangible igualmente sometido a registro y otorga derechos exclusivos por el plazo de 10 años, contados desde la fecha de radicación de la solicitud ante la autoridad nacional competente⁷⁸.

⁶⁹ ADPIC, art. 16.

⁷⁰ El artículo 191 de la Decisión 486 de la CAN dispone que: “El derecho exclusivo sobre un nombre comercial se adquiere por su primer uso en el comercio y termina cuando cesa el uso del nombre o cesan las actividades de la empresa o del establecimiento que lo usa”.

⁷¹ Decisión 486 de 2000, art. 193.

⁷² Decisión 486 de 2000, art. 191.

⁷³ En lo referente a los derechos que otorga, en el artículo 192 de la Decisión 486 de 2000 se consagra que: “El titular de un nombre comercial podrá impedir a cualquier tercero usar en el comercio un signo distintivo idéntico o similar, cuando ello pudiere causar confusión o un riesgo de asociación con la empresa del titular o con sus productos o servicios. En el caso de nombres comerciales notoriamente conocidos, cuando asimismo pudiera causarle un daño económico o comercial injusto, o implicara un aprovechamiento injusto del prestigio del nombre o de la empresa del titular.”

⁷⁴ Decisión 486 de 2000, art. 175.

⁷⁵ Decisión 486 de 2000, art. 176.

⁷⁶ Decisión 486 de 2000, art. 178.

⁷⁷ Decisión 486 de 2000, art. 113.

⁷⁸ Sobre los derechos, el artículo 129 de la Decisión 486 de 2000 establece lo siguiente: “El registro de un diseño industrial conferirá a su titular el derecho a excluir a terceros de la explotación del correspondiente diseño. En tal virtud, el titular del registro tendrá derecho a actuar contra cualquier tercero que sin su consentimiento fabrique, importe, ofrezca, introduzca en el comercio o utilice comercialmente productos que incorporen o reproduzcan el diseño industrial. // El registro también confiere el derecho de actuar contra quien produzca o comercialice un producto cuyo diseño sólo presente diferencias secundarias con respecto al diseño protegido o cuya apariencia sea igual a ésta.”

(ix) <u>Las indicaciones geográficas</u>: En la regulación sobre la materia se distinguen dos expresiones distintas: (a) las <i>denominaciones de origen</i>, que comprenden una indicación geográfica de un país, de una región, de un lugar determinado o de una zona específica, utilizada para designar a un producto originario de tales áreas, cuya calidad y reputación se derivan precisamente de su zona de origen, por consideraciones esencial o exclusivamente vinculadas al medio geográfico, incluido los factores naturales y humanos. Su otorgamiento depende de la autorización que se haga por la autoridad nacional competente⁷⁹, con una vigencia de 10 años renovable por períodos iguales⁸⁰. Cabe destacar que su protección se limita al uso exclusivo⁸¹, sin que sea posible la cesión del derecho. Y (b) las <i>indicaciones de procedencia</i>, que constituyen el “<i>nombre, expresión, imagen o signo que designe o evoque un país, región, localidad o lugar determinado</i>”⁸². Se trata de un derecho colectivo, que no es objeto de registro.
(x) <u>Los derechos que se originan de contratos y licencias oficiales</u>: Ellos representan básicamente las concesiones, permisos o autorizaciones que el Estado otorga para la explotación de recursos naturales o bienes públicos, los cuales se someten al régimen normativo propio de cada una de las actividades, no solo en cuanto a su otorgamiento, sino también a los derechos que concede y a las posibilidades de cesión.
(xi) <u>Los secretos empresariales</u>: Se definen como cualquier información no divulgada que una persona natural o jurídica posea de forma legítima y “(...) que pueda usarse en alguna actividad productiva, industrial o comercial, y que sea susceptible de transmitirse a un tercero, en la medida en que dicha información sea: a) secreta (...), b) tenga valor comercial (...) y c) haya sido objeto de medidas razonables tomadas por su legítimo poseedor para mantenerla secreta”⁸³. Su protección durará mientras subsistan las condiciones señaladas y se extenderá hacia todo tipo de prácticas desleales por parte de terceros⁸⁴.

⁷⁹ Decisión 486 de 2000, art. 207.

⁸⁰ Decisión 486 de 2000, art. 210.

⁸¹ Sobre el particular, el artículo 214 de la Decisión 486 de 2000 señala que: “La protección de las denominaciones de origen se inicia con la declaración que al efecto emita la oficina nacional competente. // El uso de las mismas por personas no autorizadas que cree confusión, será considerado una infracción al derecho de propiedad industrial, objeto de sanción, incluyendo los casos en que vengan acompañadas de indicaciones tales como género, tipo, imitación y otras similares que creen confusión en el consumidor.”

⁸² Decisión 486 de 2000, art. 221.

⁸³ Decisión 486 de 2000, art. 260.

⁸⁴ Puntualmente, el artículo 262 de la Decisión 486 de 2000 establece que: “Quien lícitamente tenga control de un secreto empresarial, estará protegido contra la divulgación, adquisición o uso de tal secreto de manera contraria a las prácticas leales de comercio por parte de terceros. Constituirán competencia desleal los siguientes actos realizados respecto a un secreto empresarial: // a) explotar, sin autorización de su poseedor legítimo, un secreto empresarial al que se ha tenido acceso con sujeción a una obligación de reserva resultante de una relación contractual o laboral; // b) comunicar o divulgar, sin autorización de su poseedor legítimo, el secreto empresarial referido en el inciso a) con ánimo de obtener provecho propio o de un tercero o de perjudicar a dicho poseedor; // c) adquirir un secreto empresarial por medios ilícitos o contrarios a los usos comerciales honestos; // d) explotar, comunicar o divulgar un secreto empresarial que se ha adquirido por los medios referidos en el inciso c); // e) explotar un secreto empresarial que se ha obtenido de otra persona sabiendo, o debiendo saber, que la persona que lo comunicó adquirió el secreto por los medios referidos en el inciso c), o que no tenía autorización de su poseedor legítimo para comunicarlo; // f) comunicar o divulgar el secreto empresarial obtenido conforme al inciso e), en provecho propio o de un tercero, o para perjudicar al poseedor legítimo del secreto empresarial (...).”

(xii) El goodwill: Suele identificarse como las ventajas económicas asociadas a los activos de un negocio y a su forma de explotación, que son valoradas en su conjunto.

(xiii) Los derechos de autor y derechos conexos: Se trata de un intangible que protege la creación de obras, esto es, toda *“expresión personal de la inteligencia que desarrolla un pensamiento que se manifiesta bajo una forma perceptible, tiene originalidad o individualidad suficiente, y es apta para ser difundida y reproducida”*⁸⁵.

Esto significa que la protección de los derechos de autor se circunscribe a las expresiones del intelecto que cumplan las siguientes condiciones: (i) debe tratarse de una creación formal del ingenio humano —es decir, de obras y no de simples ideas—; (ii) exigen que su expresión constituya un acto original o de individualidad; y (iii) deben tener la potencialidad de ser reproducidas, emitidas o difundidas por algún medio conocido o por conocer. Estos requisitos se exigen sin importar el tipo de obra, como ocurre, entre otras, con las *“(…) creaciones originarias o primigenias (literarias, musicales, dramáticas o teatrales, artísticas, científicas y audiovisuales, incluyéndose también en los últimos tiempos los programas de computador), o [con las] creaciones derivadas (adaptaciones, traducciones, compilaciones (...))”*⁸⁶.

A partir de los derechos de autor se constituye, entonces, una forma de propiedad *sui generis* que permite controlar el uso y explotación que se haga de las creaciones intelectuales. Por regla general, la protección que se otorga no está subordinada a ninguna formalidad⁸⁷, por lo que en aquellos casos en los que existe el registro, este cumple un papel declarativo y no constitutivo⁸⁸. Entre el listado de obras que se salvaguardan se encuentran, entre otras, las siguientes: *“a) Las obras expresadas por escrito, es decir, los libros, folletos y cualquier tipo de obra expresada mediante letras, signos o marcas convencionales; b) Las conferencias, alocuciones, sermones y otras obras de la misma naturaleza; c) Las composiciones musicales con letra o sin ella; d) Las obras dramáticas y dramático-musicales; e) Las obras coreográficas y las pantomimas; f) Las obras cinematográficas y demás obras audiovisuales expresadas por cualquier procedimiento; g) Las obras de bellas artes, incluidos los dibujos, pinturas, esculturas, grabados y litografías; h) Las obras de arquitectura; i) Las obras fotográficas y las expresadas por*

⁸⁵ Sentencia C-276 de 1996, en la que se sigue la definición propuesta por Lipszyc Delia, *Derechos de Autor y Derechos Conexos*, Ediciones Unesco Cerlalc, 1993. Según la Real Academia de la Lengua Española por **obra** se entiende: *“Cualquier producto intelectual en ciencias, letras o artes (...)”*. De igual manera, la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) ha dicho que las **obras** son *“toda creación intelectual, original [y] expresada en una forma reproducible.”* OMPI, *Glosario del Derecho de Autor y Derechos Conexos*, Ginebra, 1980, p. 268.

⁸⁶ Sentencia C-276 de 1996.

⁸⁷ El artículo 2.2 del Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas dispone que: *“Sin embargo, queda reservada a las legislaciones de los países de la Unión la facultad de establecer que las obras literarias y artísticas o algunos de sus géneros no estarán protegidos mientras no hayan sido fijados en un soporte material”*.

⁸⁸ Los artículos 52 y 53 de la Decisión 351 de 1993 establecen que: *“Artículo 52. La protección que se otorga a las obras literarias y artísticas, interpretaciones y demás producciones salvaguardadas por el Derecho de Autor y los Derechos Conexos, en los términos de la presente Decisión, no estará subordinada a ningún tipo de formalidad. En consecuencia, la omisión del registro no impide el goce o el ejercicio de los derechos reconocidos en la presente Decisión.” “Artículo 53. El registro es declarativo y no constitutivo de derechos. Sin perjuicio de ello, la inscripción en el registro presume ciertos los hechos y actos que en ella consten, salvo prueba en contrario. Toda inscripción deja a salvo los derechos de terceros.”*

procedimiento análogo a la fotografía; j) Las obras de arte aplicado; k) Las ilustraciones, mapas, croquis, planos, bosquejos y las obras plásticas relativas a la geografía, la topografía, la arquitectura o las ciencias; l) Los programas de ordenador; ll) Las antologías o compilaciones de obras diversas y las bases de datos, que por la selección o disposición de las materias constituyan creaciones personales.”

En cuanto a los componentes del derecho de autor, se han reconocido en el ordenamiento jurídico dos dimensiones: (a) los derechos morales y (b) los derechos patrimoniales. De acuerdo con la OMPI, los primeros le permiten al autor tomar medidas para preservar y proteger los vínculos que lo unen con su obra; mientras que, los segundos, le confieren la posibilidad de percibir una retribución económica cuando los terceros hagan uso de ella, a la vez que lo facultan para autorizar o prohibir determinados actos sobre dicha creación⁸⁹. Por lo demás, los derechos de autor también incluyen una protección para los intérpretes o ejecutantes, los productores de fonogramas y los organismos de radiodifusión a través de los derechos conexos cuya finalidad es amparar a las personas que participan en la difusión de las obras literarias o artísticas, más no en su creación.

74. La propiedad de los intangibles se determina a través de esquemas de definición legal o contractual. En el primer caso, por medio de la inscripción o registro en un organismo público nacional o por la admisión de su titularidad a partir de sistemas basados en la prioridad del uso. Y, en el segundo caso, por las transacciones que se establecen y documentan mediante la celebración de negocios jurídicos.

75. Dada la característica esencial de la identificabilidad, del esquema legal o contractual que otorga su propiedad y control, y como desarrollo del requisito que demanda que los intangibles tengan la vocación de generar beneficios económicos futuros, se entiende que este recurso puede ser objeto, al menos, de tres operaciones. Una primera destinada a su *formación*, que cobija todo el conjunto de actos previos de carácter intelectual, financiero y de provisión de personal, para que este recurso surja y tenga reconocimiento a partir de las características propias de cada intangible. Una segunda que implica la posibilidad de transmisión y, por ende, de *adquisición*, pues como elemento único, identificable y con valor propio, de carácter patrimonial, es susceptible de ser sometido al tráfico económico, tanto en operaciones entre empresas independientes como entre empresas vinculadas. Y, finalmente, también se permite *autorizar o ceder su uso*, sin que se produzca cambio en la titularidad del dominio en contextos de producción o comercialización de bienes o de prestación de servicios. Al ocurrir esta última operación, el valor que se paga por dicha habilitación en su explotación se denomina regalía, canon o *royalty*, la cual, por lo general, es un porcentaje sobre ingresos brutos

⁸⁹ OMPI, *Principios básicos del derecho de autor y los derechos conexos*, 2016. Este documento se encuentra en: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/es/wipo_pub_909_2016.pdf

o netos que se paga por el permiso de utilizar un derecho de propiedad intelectual.

76. Por último, el marco normativo en la materia presta especial atención a las adquisiciones y autorizaciones de uso que se realizan de activos intangibles a favor de vinculados económicos del exterior, esto es, en relación con matrices, controlantes o grupos empresariales, al advertirse estrategias de planificación fiscal agresiva, algunas conocidas con los nombres del *double irish* y el *dutch sandwich*⁹⁰, que utilizan los beneficios impositivos de otros Estados para reducir su carga fiscal, pues se trata de recursos que son susceptibles de ser licenciados y transmitidos con relativa facilidad. A nivel internacional se han ido sugiriendo herramientas para combatir tales prácticas, y en esa línea se advierten el Plan de Acción BEPS de la OCDE⁹¹ y el proyecto de Transparencia Fiscal Global⁹². Sin ir más lejos, en la Comunidad Andina, en la ya derogada Decisión 24 de 1970, existió un precepto sobre la materia, en el que se prohibía el pago de regalías y de deducciones tributarias en operaciones entre empresas extranjeras y sus vinculadas⁹³.

5.5. El principio de legalidad y su proyección en el principio de certeza tributaria

77. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 150.12 y 338 del Texto Superior, es función del Congreso de la República desarrollar la política tributaria del Estado y establecer contribuciones fiscales y parafiscales a través de la ley. En ejercicio de esta atribución, y a partir del análisis de razones políticas, económicas o simplemente de conveniencia, le compete al Legislador crear los tributos, predeterminar sus elementos esenciales, definir las facultades tributarias que se confieren a las entidades territoriales, establecer los métodos y procedimientos para su recaudo, y deferir a las autoridades administrativas, en caso de estimarlo conveniente, el señalamiento de las tarifas de las tasas y contribuciones de acuerdo con los requisitos previstos en la Constitución y la ley⁹⁴.

⁹⁰ En la doctrina se encuentra, por ejemplo, el análisis realizado por PASCUAL CASARRUBIO, Borja, *tratamiento de los activos intangibles a precios de transferencia*, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2017.

⁹¹ OCDE, *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor*, Acciones 8 a 10, informes finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, París.

⁹² Se trata de una iniciativa conocida como *Global Tax Transparency*, gestionada por el *Global Forum on Transparency*, organismo en el que participan 161 Estados, entre ellos Colombia, para monitorear procesos de transparencia fiscal y de intercambio de información entre autoridades tributarias. Al respecto, se puede consultar: <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

⁹³ El artículo 21 de la Decisión 24 de 1970 señalaba que: “*Las contribuciones tecnológicas intangibles darán derecho al pago de regalías, previa autorización del organismo nacional competente, pero no podrán computarse como aporte de capital. // Cuando esas contribuciones sean suministradas a una empresa extranjera por su casa matriz o por otra filial de la misma casa matriz, no se autorizará el pago de regalías ni se admitirá deducción alguna por ese concepto para efectos tributarios*”. Este precepto fue derogado por la Decisión 220 de 1987, que se refiere exclusivamente al pago de regalías, sometiendo su autorización a los organismos nacionales competentes. De forma textual, el artículo 21 de la última Decisión en cita, establece que: “*(...) Cuando esas contribuciones sean suministradas a una empresa extranjera por su casa matriz o por otra filial de la misma casa matriz, se podrá autorizar el pago de regalías en casos previamente calificados por el organismo nacional competente del país receptor. (...)*”. Este mismo precepto se mantuvo con la Decisión 291 de 1991, en el artículo 15, el cual sustituyó la citada Decisión 220 de 1987.

⁹⁴ El inciso 2º del artículo 338 de la Constitución dispone que: “*(...) La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos*”

78. Como lo ha manifestado la Corte, esta potestad de configuración normativa del Legislador es amplia, pues el Congreso es titular de una alta dosis de discrecionalidad para regular la creación de gravámenes, disponer la manera como se configuran sus elementos esenciales e, incluso, excluir a determinados sujetos de cargas impositivas⁹⁵. Sin embargo, la jurisprudencia también ha advertido que no se trata de un poder absoluto carente de límites, pues el ejercicio de esta potestad, en los términos varias veces expuestos por esta Corporación, se somete, por una parte, al acatamiento de los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad y proporcionalidad que se derivan del Texto Superior, y, por la otra, al deber de construir el sistema tributario respetando a los principios de justicia, equidad, eficiencia, irretroactividad y progresividad previstos en los artículos 95.9, 338 y 363 de la Constitución⁹⁶.

79. Estas consideraciones ratifican entonces que el ordenamiento superior acude al principio, universalmente reconocido, conforme al cual no puede existir tributo sin ley que lo establezca, el cual se identifica con el nombre de *principio de legalidad* y que se vincula, de forma estrecha, con la idea de que los impuestos, tasas y contribuciones deben tener como origen la expresión de la voluntad popular, manifestada a través de sus representantes, en forma solemne por medio de la ley. Precisamente, en la sentencia C-278 de 2019, se manifestó que el principio en comento se fundamenta en la exigencia de una deliberación democrática plural, amplia y suficiente.

80. Como consecuencia de lo anterior, le corresponde a la ley, como lo señala el mencionado artículo 338 del Texto Superior, la definición de los elementos esenciales del tributo, esto es, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas. No obstante, este mismo precepto constitucional establece que esos elementos pueden ser fijados directamente por las asambleas departamentales y por los concejos distritales y municipales, a través de sus respectivas ordenanzas y acuerdos⁹⁷, potestad impositiva que debe ejecutarse de conformidad con la ley⁹⁸, pues constitucionalmente no existe soberanía fiscal a favor de las entidades territoriales⁹⁹.

81. Intrínsecamente relacionado con el principio de legalidad se encuentra el *principio de certeza tributaria*, según el cual, si bien las normas fiscales, y en general, toda disposición jurídica, conserva un grado de indefinición derivada del hecho de estar expresada en lenguaje natural, resulta necesario, en todo caso, que el legislador fije, de la manera más precisa posible, los

⁹⁵ Véanse, entre otras, las sentencias C-222 de 1995, C-341 de 1998, C-250 de 2003, C-1003 de 2004, C-664 de 2009, C-748 de 2009, C-913 de 2011 y C-198 de 2012.

⁹⁶ Sentencia C-913 de 2011.

⁹⁷ La citada norma dispone que: “**Artículo 338.** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”.

⁹⁸ Ello se deriva de lo previsto en los artículos 287.3, 300.4 y 313.4 de la Constitución.

⁹⁹ La forma como se operativiza el principio de legalidad con la posibilidad de que las entidades territoriales, con base en su autonomía, regulen aspectos tributarios fue explicada, entre otras, en la sentencia C-587 de 2014, en los siguientes términos: “[L]a Corte ha sostenido que la armonización entre la autonomía territorial y el principio de unidad que subyace en el ejercicio de la potestad impositiva, conduce a entender que el Congreso de la República tiene la facultad exclusiva para fijar todos los elementos esenciales de los tributos de carácter nacional, mientras que, en lo atinente a los del orden territorial, debe como mínimo crear o autorizar su creación, bajo la carga de preservar la autonomía fiscal que la Constitución les otorga a las entidades territoriales, cuyo límite admisible, según se expuso en la reciente sentencia C-077 de 2012, lo constituye el hecho de permitirles fijar la tarifa o tasa impositiva, sin perjuicio del deber de salvaguardar la libre administración, recaudo y control sobre los mismos.”

marcos estructurales del tributo. La certeza, así expresada, no consiste en exigir una definición legal absoluta de todos los aspectos que se relacionan con la conformación del tributo, sino en la *prohibición de su indefinición*, contraria a lo señalado en el artículo 338 de la Constitución.

82. En este sentido, por regla general, la Corte ha insistido en que la infracción de este principio ocurre cuando de la prescripción dispuesta por el Legislador no sea posible dilucidar el contenido de los elementos esenciales del tributo, esto es, solo cuando la falta de claridad respecto de su consagración legal sea **insuperable y ello impida determinar el alcance de la obligación tributaria**.

83. Ahora bien, en desarrollo de lo anterior y como se advirtió en la sentencia C-622 de 2015, la exigibilidad de este principio se extiende a otras piezas regulatorias del tributo que tienen una repercusión cierta y directa en la fijación de dichos elementos, como ocurre, por ejemplo y con efectos respecto de esta providencia, con el régimen de las *deducciones* en el impuesto sobre la renta. En efecto, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece que la base gravable del referido tributo es la renta líquida, y que a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley¹⁰⁰. No obstante, para obtener dicha renta se debe restar de la renta bruta las deducciones, que, según el artículo 107 del Estatuto Tributario, comprenden *“las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tenga relación de causalidad (...) y que sean necesarias y proporcionales de acuerdo con cada actividad”*. Esto implica que las normas que establecen límites a las deducciones inciden en la base gravable del impuesto en mención, por lo que respecto de ellas es también exigible el principio de certeza tributaria.

84. Precisamente, en la sentencia ya mencionada en el párrafo anterior, la Corte explicó que este principio cumple con tres objetivos fundamentales, a saber: *“(i) asegurar la predeterminación de las cargas tributarias, de modo que los contribuyentes cuenten con todos los elementos de juicio para conocer las causas y el monto de sus obligaciones en esta materia; (ii) garantizar la seguridad jurídica; [y] (iii) evitar los abusos de las autoridades públicas, quienes podrían aprovechar la indeterminación en el régimen tributario para fijar unilateral y caprichosamente el alcance de los deberes en esta materia”*.

85. Ninguno de estos propósitos se podría garantizar *“si la exigencia de certeza se predica exclusivamente de las normas que fijan expresa y directamente el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa*

¹⁰⁰ El artículo 26 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente: *“La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”*

del impuesto, y no se extiende a los demás componentes que inciden en cada uno de ellos, pues en estas hipótesis los contribuyentes no contarían con todos los elementos de juicio para determinar el alcance de sus deberes, y la administración pública se vería abocada a fijar ella misma este alcance”.

86. Para determinar entonces si la ley tributaria incurre en una prohibición de indefinición, ya sea de los elementos esenciales del tributo o de otras piezas regulatorias que tienen una repercusión cierta y directa en la fijación de dichos elementos, la Corte ha referido al uso de una amplia gama de herramientas para definir el alcance de las normas, las cuales se agrupan, básicamente, (i) en la interpretación gramatical de la ley; (ii) en la utilización que de una expresión se hace en otros cuerpos normativos (bien sea por remisión expresa de la ley tributaria o porque implícitamente se asumió su significado); (iii) en la forma como el contexto sistemático de una regulación apela a una manifestación lingüística; (iv) en los antecedentes de la medida legislativa; y (v) en el modo de entendimiento dominante que sobre una expresión se realiza en la comunidad jurídica. Solo en el caso en el que ninguna herramienta permita determinar el alcance de lo regulado, ya sea de las previamente expuestas o de otras que garanticen la satisfacción de los objetivos del principio de certeza, es que cabría una declaratoria de inconstitucionalidad.

87. Cabe señalar, ahora, la forma como se armoniza el alcance del principio de legalidad con los escenarios en que es válido que el reglamento defina aspectos del tributo. Sobre el particular, la Corte ha establecido que¹⁰¹, si bien es deber del legislador definir los elementos esenciales del tributo, es admisible -en términos constitucionales- que se defiera a normas reglamentarias (i) los asuntos técnicos asociados a esos elementos que, por su especificidad y la experticia que los identifica, sean antagónicos con la generalidad propia de los preceptos legales dispuestos por el Congreso; o (ii) las variables que, en consonancia con la estructura del tributo, requieran de una actualización permanente y periódica, como en general ocurre con conceptos de la ciencia económica.

88. En todo caso, cualquiera sea la hipótesis que tenga ocurrencia, es preciso que exista una carga mínima de regulación legal, bien sea porque el marco de ejercicio de la potestad reglamentaria sea requerido por el propio legislador, o porque su intervención surja de un parámetro objetivo y verificable de ley, que imponga activar el desarrollo de la atribución consagrada en el artículo 189, numeral 11, del Texto Superior¹⁰². En este contexto, no sobra recordar que la facultad en comento puede desenvolverse no solo frente a lo que el Legislador explícitamente señale en la ley, sino también respecto de lo que se encuentre implícito en ella y requiera de órdenes para lograr su cumplida ejecución.

¹⁰¹ Véase, entre otras, las sentencias C-585 de 2015, C-060 de 2018 y C-278 de 2019.

¹⁰² La norma en cita dispone que: “Corresponde al Presidente de la República (...): 11. Ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes”.

5.6. De la potestad de configuración del Legislador para establecer deducciones¹⁰³

89. Como se mencionó en el acápite anterior, el numeral 12 del artículo 150 de la Constitución dispone que el Congreso de la República es la entidad del Estado autorizada para establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente parafiscales y, por ende, para definir en cada uno de ellos los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y el tiempo de vigencia de los tributos (CP art. 338).

90. Según esta Corporación, y como se ha reiterado en esta providencia, esta prerrogativa se funda en el principio democrático, circunstancia que le otorga al legislador una amplia discrecionalidad en materia tributaria¹⁰⁴, que le permite fijar la política fiscal mediante la creación, disminución, aumento o eliminación de los impuestos, tasas y contribuciones¹⁰⁵.

91. Esta amplia potestad de configuración comprende también la facultad para reconocer las expensas realizadas durante un período fiscal, al momento de determinar la renta líquida gravable, como base para la aplicación de la tarifa en el régimen del impuesto sobre la renta. Precisamente, este Tribunal ha manifestado que, así como “(...) *el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes (...) y las tarifas aplicables*”¹⁰⁶, también goza de la atribución de fijar la manera como se depura la obligación tributaria, apelando, entre otras, al concepto de las deducciones, como herramienta de creación legal, que “*se refiere a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida.*”¹⁰⁷ Tal instrumento opera dentro de la órbita de acción del Congreso y “*constituye un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, [que] puede ser derogad[o], disminuid[o] o ampliad[o] (...), sin que por ese sólo motivo resulte contrari[o] a la Constitución*”¹⁰⁸.

92. En línea con lo expuesto, se ha indicado que la potestad de configuración en materia de deducciones le permite al Legislador “***señalar qué puede ser deducible de la renta a fin de establecer el impuesto o qué se puede deducir de los impuestos pagados***”¹⁰⁹. Por lo demás, este beneficio puede consagrarse “*por razones de política económica, social, ambiental, fiscal o para realizar la igualdad real y efectiva*”¹¹⁰, por lo que debe admitirse

¹⁰³ Se debe aclarar que algunas de las consideraciones expuestas en esta providencia, ya fueron desarrolladas por la Corte en la sentencia C-606 de 2019.

¹⁰⁴ Sentencia C-007 de 2002.

¹⁰⁵ Sentencia C-010 de 2018.

¹⁰⁶ Sentencia C-007 de 2002.

¹⁰⁷ Ibid.

¹⁰⁸ Sentencia C-1003 de 2004.

¹⁰⁹ Sentencia C-1003 de 2004. Énfasis por fuera del texto original.

¹¹⁰ Sentencia C-209 de 2016.

cierta flexibilidad, en relación con la valoración de los motivos que se invocan para su interposición¹¹¹.

93. En conclusión, esta Corporación ha resaltado que el margen de acción del legislador “[e]s tan extenso (...) que podría, siempre y cuando respete los preceptos y principios superiores, derogar todas las deducciones o beneficios que hubiese concedido en normas anteriores, en virtud de la facultad otorgada por el artículo 150, numeral 1º, [de la] C.P. Y puede, bajo esa óptica, decir qué cobija uno u otro impuesto para efectos de aplicar deducciones y establecer [su] límite (...) sin contrariar la Carta Política. La deducción, debe destacarse, no tiene carácter constitucional sino legal, no existe ningún precepto superior que prohíba (...) [su otorgamiento] y menos que obligue al legislador a concebirlas”¹¹².

5.7. Límites a la potestad del Legislador en materia tributaria¹¹³

94. La potestad legislativa en materia tributaria a pesar de ser amplia no es absoluta¹¹⁴. Existen precisos mandatos constitucionales a los que se encuentra sometido el Congreso, al ejercer sus competencias normativas¹¹⁵. Entre ellos, cabe destacar el respeto de los derechos fundamentales (CP art. 1, 2 y 5), la prohibición de la confiscación (CP art 58 y 333), la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales (CP art. 95.9), la observancia del principio de legalidad (CP art. 338), el cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia y progresividad en el sistema tributario, así como el principio de no retroactividad (CP art. 363).

95. Estos límites pueden clasificarse en: (1) aquellos que se refieren a los tributos *individualmente considerados*; y en (2) aquellos que se generalizan, en principio, al *sistema tributario en su conjunto*¹¹⁶. Así, respecto del *tributo individualmente considerado*, el legislador, (i) no puede adoptar decisiones retroactivas; (ii) debe establecer sus elementos esenciales; (iii) no puede adoptar medidas confiscatorias; y (iv) debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas, con el propósito de garantizar que la obligación de concurrir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado opere dentro de los conceptos de justicia y equidad (CP arts. 95.9, 338 y 363). Por su parte, en lo que atañe a la determinación de *los tributos en su conjunto*, en desarrollo de la idea del sistema tributario que se consagra en el artículo 363 del Texto Superior, el Legislador (a) debe considerar igualmente la capacidad contributiva de los obligados, de manera tal que se optimicen las exigencias

¹¹¹ Vinculado con este punto, en la sentencia C-643 de 2002 se señaló que: “En asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que éste debe cumplir. La imposición de tributos es básica en toda sociedad al constituirse en el instrumento eficaz de la política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento, hacer inversiones, obras públicas, satisfacer necesidades básicas, en fin, todas aquellas actividades destinadas a satisfacer las necesidades básicas y a promover la prosperidad general y el bienestar de todos los habitantes. Además, es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95.9 C.P.)”.

¹¹² Sentencia C-1003 de 2004. Énfasis por fuera del texto original.

¹¹³ Se debe aclarar que algunas de las consideraciones expuestas en esta providencia, ya fueron desarrolladas por la Corte en la sentencia C-606 de 2019.

¹¹⁴ Sentencias C-544 de 1993, C-674 de 1999, C-741 de 1999, C-1060 A de 2000, C-007 de 2002, C-717 de 2003 y C-615 de 2013.

¹¹⁵ Sentencia C-388 de 2016.

¹¹⁶ Sentencia C-388 de 2016.

del principio de progresividad y que no existan tratos contrarios a la equidad¹¹⁷; y (b) debe ocuparse de diseñar un sistema que sea eficiente en el recaudo y administración de los tributos.

96. Ahora, en atención a que en el asunto bajo examen se invocan como vulnerados la igualdad, la equidad y la justicia tributaria, en los términos previstos en los artículos 1º, 13, 95.9 y 363 de la Constitución, la Sala procederá a examinar su alcance y contenido, en atención a su valor como criterios orientadores de la potestad de configuración del Legislador.

5.8. La equidad, igualdad y justicia tributaria como orientadores de la potestad de configuración del Legislador¹¹⁸

97. El artículo 95.9 de la Constitución establece que los ciudadanos deben *“contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”*; mientras que, por su parte, el artículo 363 de la Carta dispone que *“el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”*.

Sobre la igualdad como límite individual a la potestad de configuración del Legislador

98. En lo que respecta a la *igualdad*, cabe mencionar que el citado mandato tiene un triple rol en el ordenamiento constitucional: (i) el de valor, (ii) el de principio y (iii) el de derecho¹¹⁹. En tanto valor, la igualdad es una norma que fija fines o propósitos, cuya realización es exigible a todas las autoridades y en especial al legislador, en el desarrollo de su labor de concreción de los textos constitucionales. En su rol de *principio*, se ha considerado que dicha garantía opera como un mandato de optimización que dispone un deber ser específico, que admite su incorporación en reglas concretas derivadas del ejercicio de la función legislativa o que habilita su uso como herramienta en la resolución de controversias sometidas a la decisión de los jueces. Finalmente, en tanto derecho, se manifiesta en una facultad subjetiva que impone deberes de abstención -como la prohibición de discriminación o de tratos desiguales no justificado-, al mismo tiempo que exige obligaciones puntuales de acción, como ocurre con la consagración de tratos favorables para grupos puestos en situación de debilidad manifiesta.

99. La igualdad carece de un contenido material específico, ya que no protege una esfera concreta de la actividad humana, sino que puede ser alegada ante cualquier trato diferenciado injustificado, de ahí que su activación se someta a un criterio estricto de naturaleza relacional. De su aplicación surgen dos mandatos específicos cuyo origen responde al deber ser

¹¹⁷ Para un análisis comprehensivo de los principios que rigen el sistema tributario se puede consultar la sentencia C-776 de 2003.

¹¹⁸ Se debe aclarar que algunas de las consideraciones expuestas en esta providencia, ya fueron desarrolladas por la Corte en la sentencia C-606 de 2019.

¹¹⁹ Sentencias T-406 de 1992, T-881 de 2002, C-818 de 2010 y C-250 de 2012.

que le es inherente, esto es, (i) el de dar un mismo trato a situaciones de hecho idénticas, y (ii) el de dar un trato desigual a supuestos de hecho distintos.

100. En todo caso, habida cuenta de su estructura, se ha reconocido en la jurisprudencia una metodología de análisis propia, que corresponde al juicio de proporcionalidad. No obstante, antes proceder a su realización, lo primero que debe confrontar el juez constitucional es si en relación con el *tertium comparationis* propuesto, los sujetos invocados admiten ser comparados, ya sea por ser similares o por encontrarse en una misma situación de hecho. Si lo comparado debe ser, en principio, tratado de la misma forma, procede evaluar si “la medida legislativa [es] compatible con la Constitución, adoptándose el nivel de escrutinio menos riguroso propio de las normas tributarias”, el cual implica acreditar “que (i) el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato es legítimo, (ii) [que] el medio empleado no está expresamente prohibido y (iii) [que] dicho medio es adecuado para alcanzar el fin buscado”¹²⁰.

101. En este contexto, la Corte ha estudiado la fijación de tratos diferentes por el legislador, en relación con la configuración del sistema tributario y ha concluido que “(...) tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes”¹²¹. Por esta vía, este Tribunal ha declarado en varias ocasiones la constitucionalidad del establecimiento de límites a las deducciones y otro tipo de erogaciones, que eran censuradas por su presunta afectación a la igualdad y a la equidad¹²². Entre otras se destacan las siguientes:

(a) *Sentencia C-409 de 1996*: La Corte declaró la constitucionalidad del artículo 4 (parcial) de la Ley 223 de 1995, que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. Esta Corporación señaló que la diferenciación de trato que incluía la norma no era contraria a la Carta, al estar justificada en términos de eficiencia.

(b) *Sentencia C-153 de 2003*: Este Tribunal declaró la constitucionalidad del artículo 121 (parcial) del Decreto 624 de 1989, que establecía la deducibilidad de los gastos efectuados en el exterior por pagos a comisionistas para compras o ventas de mercancías y no para compras o ventas de servicios. La Corte señaló que la medida no era contraria al principio de igualdad, pues buscaba incentivar la compra de servicios producidos en el país, debido a la situación de desventaja que estos tienen en el mercado mundial.

(c) *Sentencia C-733 de 2003*: La Corte declaró la constitucionalidad del artículo 3º de la Ley 383 de 1997, el cual sujetaba la procedencia de los

¹²⁰ Sentencia C-266 de 2019. Se trata en esencia del *test leve* de proporcionalidad. Sin embargo, cabe aclarar que se ha acudido en casos excepcionales al *test intermedio*, cuando de una ley tributaria se advierte un indicio de arbitrariedad, como se resaltó en la sentencia C-183 de 1998, y a un *test estricto*, para evaluar las amnistías tributarias, por su aparente disparidad con los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, como se destacó en la sentencia C-129 de 2008.

¹²¹ Sentencias C-409 de 1996 y C-264 de 2013.

¹²² Siguiendo lo expuesto en la sentencia C-308 de 2017.

costos, deducciones e impuestos descontables, a que las operaciones económicas constaran en facturas y documentos equivalentes. Esta Corporación señaló que la medida era constitucional, porque la exigencia correspondía a una obligación formal de los contribuyentes, dirigida a garantizar la transparencia y eficiencia en el sistema tributario.

(d) *Sentencia C-249 de 2013*: Este Tribunal declaró la exequibilidad del artículo 26 (parcial) de la Ley 1430 de 2010, el cual supeditó la aceptación de los costos, deducciones y descuentos en el cálculo del impuesto de la renta, a que los pagos se canalizaran a través del sistema financiero. La Corte reconoció que un efecto de esta disposición era que dos contribuyentes con ingresos netos iguales, que hayan incurrido en los mismos costos, en idénticos pasivos e impuestos descontables, podrían terminar sufragando montos dinerarios impositivos desiguales, si uno de ellos hace todos sus pagos a través del sistema financiero. Sin embargo, señaló que esta norma estaba justificada por virtud del principio de eficiencia y que, además, apelaba a objetivos de naturaleza fiscal y extrafiscal, como incentivar la bancarización y la formalización de las actividades económicas, y facilitar el control del sistema tributario.

(e) *Sentencia C-266 de 2019*: La Corte analizó la constitucionalidad del artículo 55 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, el cual establece que el costo fiscal de los bienes incorpóreos formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación. En este caso, el demandante argumentaba que no existía ninguna razón que distinguiera, en lo relativo a obligaciones tributarias, a las personas obligadas a llevar contabilidad y a las que no, por lo que la norma establecía un tratamiento diferenciado injustificado. Al momento de resolver el caso en concreto, este Tribunal concluyó que el precepto acusado no vulneraba el principio de igualdad ni de equidad y, por lo tanto, era constitucional, pues (i) la distinción entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no está fundada en la capacidad probatoria y contable de los primeros; (ii) la diferenciación examinada no implica una afectación desproporcionada; (iii) la decisión del Legislador de distinguir entre quienes están legalmente obligados a llevar contabilidad, y no solo quienes deciden conformar libros de comercio, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica; y (iv) la existencia de otros medios de prueba para probar el costo fiscal, no es relevante a efectos de analizar la constitucionalidad de la disposición. Cabe reiterar que en este caso la Corte desarrolló un test leve, propio de las medidas tributarias, en el que no se requiere analizar la necesidad.

Sobre el principio de equidad tributaria como límite individual y sistemático a la potestad de configuración del Legislador

102. Como límite a la potestad de configuración del Legislador, la equidad se encuentra en los artículos 95.9 y 363 del Texto Superior¹²³. Este principio, aun cuando se relaciona con el mandato de igualdad, tiene una formulación autónoma que se vincula con la justa distribución en la imposición de las cargas fiscales a los contribuyentes, atendiendo a su capacidad contributiva y según criterios de generalidad, uniformidad, progresividad¹²⁴.

103. Una primera aproximación a la equidad es la que ofrece el artículo 95.9 del Texto Superior, predicable de los tributos individualmente considerados y que exige del Legislador el deber de examinar la capacidad contributiva de las personas, en aras de garantizar que la obligación de concurrir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado opere dentro de los conceptos de justicia y “*equidad*”. Sobre el particular, al advertir su condición de límite individual, en la sentencia C-734 de 2002 se dijo lo siguiente: “[*este principio*] (...) *es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión*”¹²⁵.

104. En materia de deducciones, por ejemplo, en la sentencia C-409 de 1996, pese a referir primordialmente al carácter sistémico y estructural de la equidad, la Corte también puso de presente la posibilidad de descender a su valoración frente a tributos individualmente considerados, en línea con la verificación de la *razonabilidad* de la medida frente a la realidad económica del contribuyente. Sobre el particular, en la providencia en cita se expuso que: “[...] *es cierto (...) que estas limitaciones legales [esto es, la no deducibilidad de algunos valores] pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, [este Tribunal] ya había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en [el logro] de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes*”¹²⁶.

105. Una aproximación que incluye tanto el carácter sistémico como individual en el examen de la equidad se expuso en la sentencia C-1003 de 2004, en la que se advirtió que una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental no viola el principio de equidad, si la medida establecida por la norma “*es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible*”. Incluso, en esta providencia se cita la sentencia C-250 de 2003, en la que se advierte que las rentas de trabajo

¹²³ Las normas en cita disponen que: “**Artículo 95.** (...) *Son deberes de la persona y del ciudadano: (...) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”. “**Artículo 363.** *El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (...)*”. Énfasis por fuera del texto original.

¹²⁴ Véase, entre otras, las sentencias C-748 de 2009 y C-1021 de 2012.

¹²⁵ Énfasis por fuera del texto original.

¹²⁶ Énfasis por fuera del texto original.

exentas son un desarrollo concreto de la equidad respecto del impuesto sobre la renta. Expresamente se manifestó que:

“La validez constitucional de las exenciones y otros beneficios está, de este modo, supeditada a la justificación que los mismos puedan tener a la luz del ordenamiento constitucional. En ocasiones, tales beneficios obedecen a imperativos constitucionales, por razones de equidad, como sería el caso, por ejemplo, de las exenciones previstas en los primeros numerales del artículo 206 del Estatuto Tributario, a las cuales, en cuanto que se refieren al mínimo laboral, resulta aplicable el criterio expuesto por la Corte (...) según el cual ‘... el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar ... constituye la frontera a la presión fiscal individual...’, que responde a la necesidad de proteger valores constitucionales tales como los que se desprenden de los derechos fundamentales al trabajo, a la familia o a la libertad personal, como posibilidad de despliegue vital a partir de un cierto nivel de ingresos”¹²⁷.

106. Finalmente, en la sentencia C-052 de 2016 se explica que el límite individual, por virtud del cual los conceptos de justicia y equidad (previstos en el artículo 95.9) prohíben imponer cargas fiscales que no consulten la capacidad económica del contribuyente, tiene una doble proyección: por una parte, *“obliga al legislador a definir el tributo sobre una base reveladora de la capacidad contributiva de la persona, como la renta, la riqueza o el patrimonio, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo)”*, y, por la otra, exige consultar el poder *“real”* de los contribuyentes para financiarlo:

“El principio de equidad, según la jurisprudencia, tiene dos implicaciones relevantes para este proceso. En primer lugar, obliga al legislador a definir el tributo sobre una base reveladora de la capacidad contributiva de la persona, como la renta, la riqueza o el patrimonio, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo). En la sentencia C-169 de 2014, la Corte Constitucional declaró inexecutable la ley que desarrollaba para entonces el denominado ‘arancel judicial’ por cuanto no determinaba su monto sobre la base de una realidad indicativa de capacidad económica y, por lo tanto, consideró que vulneraba el principio de equidad tributaria. Al efecto sostuvo:

“Esta regulación, si bien tiene en cuenta entonces, como puede verse, algunos criterios que revelan la capacidad de pago, lo hacen sólo para determinar cuáles sujetos están obligados a cancelar el arancel y cuáles no. Una vez llega a ese punto, y está entonces configurado el grupo de quienes sí deben pagar el arancel cuando se dé el hecho generador, la ley acusada no usa ningún criterio revelador de la capacidad de pago para establecer el monto del arancel que debe pagar cada sujeto. No aplica la tarifa a magnitudes conformadas por la renta, la riqueza, la propiedad o

¹²⁷ Énfasis por fuera del texto original.

el consumo (o la propensión al consumo) del contribuyente, que son las realidades económicas y jurídicas reveladoras de la capacidad de pago. En vez de eso, define el monto tributario a pagar por parte del contribuyente con arreglo a una estimación de las pretensiones formuladas, o de hecho sobre el monto efectivo de condenas adversas. No obstante, la formulación de pretensiones dinerarias, o las condenas adversas en un proceso, no son en concepto de la Corte prima facie realidades demostrativas de la capacidad de pago de un contribuyente, y en este proceso no se ha mostrado, con argumentos suficientes, que efectivamente lo sean”.

(...) El principio de equidad en materia fiscal tiene, además, otra implicación, que también protege el derecho de los contribuyentes a no ser gravados al margen de su capacidad económica. En efecto, en virtud suyo, los tributos no solo deben ser definidos teóricamente en función de una realidad reveladora de capacidad contributiva, sino que además efectivamente deben consultar el poder real de financiarlos. Por lo mismo, por ejemplo en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque si bien establecía una reforma fiscal sobre una base gravable teóricamente reveladora de su capacidad económica (el patrimonio), consagraba también una presunción sobre la magnitud de esa base que, por su configuración, podía de hecho ser superior a la real, con lo cual tenía la virtualidad de gravar a los sujetos con exacciones superiores a su precisa capacidad de contribuir (CP arts. 95-9 y 363). Dijo entonces:

“[...] la Corte llama la atención sobre el hecho de que en caso de que se estimara que la norma bajo examen establece una presunción de derecho, la base gravable del impuesto que se crea con la norma estaría determinada por un hecho anterior a la entrada en vigencia de la misma en aquellos casos en que a pesar de que el patrimonio líquido de un contribuyente a 31 de agosto de 2002, fuera inferior al que poseía el 31 de diciembre de 2001, éste estuviera en la imposibilidad de aportar la prueba de esta circunstancia en virtud de la presunción a que se ha hecho referencia. // Independientemente de la realidad del patrimonio del contribuyente a 31 de agosto de 2002, fecha de causación del impuesto, sería la situación existente el 31 de diciembre de 2001 la única que podría tomar en cuenta el contribuyente para liquidar y pagar el impuesto y en consecuencia sería esta la que determinaría la base gravable en ese caso. // Con ello no solamente se desconocería la regla fijada en el segundo inciso del artículo 363 superior que prohíbe que las leyes tributarias, y en consecuencia los elementos de los tributos, tengan efecto retroactivo, sino sobre todo se desconocería el principio de equidad tributaria, pues aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002 estarían obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad”.

107. Una segunda aproximación a la equidad, que tiene un amplio desarrollo en la jurisprudencia, es aquella que da cuenta de su naturaleza estructural u orgánica, por virtud de la cual el “*sistema tributario*” debe ser equitativo en su integridad, como lo exige el artículo 363 de la Constitución¹²⁸. En este sentido, esta Corporación ha señalado que el citado principio junto con los mandatos de eficiencia¹²⁹ y progresividad¹³⁰, mencionados explícitamente en la norma en cita, no hacen alusión a un determinado tributo o a un beneficio fiscal aisladamente considerado, sino al sistema tributario en su *conjunto y en su contexto*¹³¹.

108. En este caso, se debe analizar el impacto de “*una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema*”¹³². En general, como lo ha señalado la Corte, implica verificar que se graven los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, “*(...) mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insoportable y desproporcionada [por efecto] del pago de tal obligación legal*”¹³³.

109. Siguiendo lo expuesto previamente, en su línea sistémica o estructural, en la jurisprudencia se ha reconocido una doble dimensión de este principio, por una parte, la *equidad horizontal*, que refiere a que los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica deben contribuir de forma análoga o equivalente, de suerte que el principio en comento se expresa por la vía de la generalidad y uniformidad en el tratamiento tributario, cercano al principio de igualdad; y por la otra, la *equidad vertical*, que exige una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica, circunstancia en la que este principio se relaciona de forma estrecha con el mandato de progresividad y el principio de justicia tributaria¹³⁴.

110. Por los vínculos que operan entre los distintos principios desde la órbita estructural, en la sentencia C-776 de 2003 se señaló que “*el alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados*”. De allí que, al hacer referencia a la sentencia C-1060A de 2001, se adujo que la Corte había expresado que “*la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias*

¹²⁸ Sentencias C-409 de 1996, C-643 de 2002, C-1149 de 2003 y C-776 de 2003.

¹²⁹ En el sistema tributario, la Corte ha señalado que la *eficiencia* es un principio que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. En desarrollo de este principio, el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente, hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas. Véase, sentencia C-1003 de 2004.

¹³⁰ El principio de *progresividad* ha sido identificado por la Corte como una especificidad del principio de igualdad en lo tributario, y del de equidad en el deber de contribuir, que busca una igualdad de hecho en supuestos de capacidades contributivas superiores. En efecto, en la sentencia C-1060A de 2001 se dijo que: “*La progresividad busca igualar la situación de contribuyentes distintos ante el fisco, determinando una escala de coeficientes que se incrementan más que proporcionalmente en la medida en que suben sus disponibilidades de rentas o consumos, para que el sacrificio fiscal sea similar. Así la progresividad sustituye la simple proporcionalidad y con esta última la igualdad formal, como proporción idéntica, para incorporar de las distintas economías individuales una parte similar de sus ganancias*”.

¹³¹ Sentencias C-463 de 2002 y C-776 de 2003.

¹³² Sentencia C-776 de 2003.

¹³³ Sentencia C-776 de 2003.

¹³⁴ Sentencia C-748 de 2009.

de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también [por] los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del *Estado Social de Derecho* (...)”. En consecuencia, este Tribunal ha señalado que la Constitución autoriza al Legislador para “*alterar en principio el equilibrio del sistema tributario*”¹³⁵ e “*incidir proporcionalmente en la equidad con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante*”¹³⁶. Desde este enfoque, las diferencias de trato que establezca el Legislador en la configuración del sistema tributario son – *prima facie*– constitucionales¹³⁷.

Sobre el principio de justicia tributaria como límite a la potestad de configuración del Legislador

111. Sobre este principio la jurisprudencia constitucional ha señalado que se trata de un mandato general que obliga al Legislador a abstenerse 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.

112. Particularmente, la Corte ha dicho que: “[e]l principio de justicia tributaria (...) 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”¹³⁸.

113. Por lo menos, desde un enfoque práctico, la justicia tributaria conlleva dos manifestaciones que también se podrían predicar del principio de equidad. Por una parte, este mandato se vulneraría cuando el monto a pagar por concepto de un tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Así, por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, previamente citada, se declaró la inexecutable de una norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que podía superar, por la forma como fue impuesta, la realidad económica del contribuyente¹³⁹.

¹³⁵ Sentencia C-250 de 2003.

¹³⁶ Sentencias C-249 de 2013 y C-010 de 2018.

¹³⁷ Sentencias C-178 de 2016 y C-388 de 2016.

¹³⁸ Sentencias C-492 de 2015 y C-278 de 2019.

¹³⁹ Por su importancia dentro de la explicación realizada, se transcribe nuevamente el aparte de la sentencia en mención que atiende a la protección de la capacidad de pago del contribuyente: “(...) la Corte llama la atención sobre el hecho de que en caso de que se estimara que la norma bajo examen establece una presunción de derecho, la base gravable del impuesto que se crea con la norma estaría determinada por un hecho anterior a la entrada en vigencia de la misma en aquellos casos en que a pesar de que el patrimonio líquido de un contribuyente a 31 de agosto de 2002, fuera inferior al que poseía el 31 de diciembre de 2001, éste estuviera en la imposibilidad de aportar la prueba de esta circunstancia en virtud de la presunción a que se ha hecho referencia. // Con ello no solamente se

114. Y, por la otra, como expresión de este principio se podría incluir la prohibición de los tributos confiscatorios, que supriman de facto la propiedad privada o que eliminen todo beneficio de la libre iniciativa económica (CP art. 58 y 333). No obstante, es preciso aclarar que tal condición no es propia de las previsiones que establezcan tratos fiscales más gravosos o que deroguen algunos beneficios impositivos, siempre que estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, pues ellas carecen de la entidad señalada.

115. Con base en las consideraciones anteriormente expuestas, se procederá al examen final sobre la configuración de las omisiones legislativas relativas y, a partir de ello, a la resolución del caso concreto.

5.9. Sobre la omisión legislativa relativa

116. De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte, se entiende por omisión todo tipo de abstención del Legislador de disponer lo prescrito por la Constitución¹⁴⁰. Esta figura exige que exista una norma en el Texto Superior que contemple el deber de expedir un preciso marco regulatorio y que ese deber sea objeto de incumplimiento. En la práctica, la omisión se produce porque el Legislador se abstiene de observar una *obligación de acción* expresamente señalada por el constituyente¹⁴¹.

117. Desde sus primeros pronunciamientos, este Tribunal ha distinguido entre las *omisiones legislativas absolutas* y las *omisiones legislativas relativas*. En las primeras existe una falta de desarrollo total de un determinado precepto constitucional; mientras que, en las segundas, el Legislador excluye de un enunciado normativo un ingrediente, consecuencia o condición que, a partir de un análisis inicial o de una visión global de su contenido, permite concluir que su consagración resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos previstos en la Constitución. Esto significa que, por virtud de la actuación del Legislador, se prescinde de una exigencia derivada de la Carta, cuya falta de soporte textual genera un problema de constitucionalidad. Para la Corte, tan solo es procedente el juicio de constitucionalidad respecto de esta última categoría, pues en los casos de ausencia total de regulación, no concurre un referente normativo que se pueda confrontar con la Constitución.

desconocería la regla fijada en el segundo inciso del artículo 363 superior (...), sino sobre todo se desconocería el principio de equidad tributaria, pues aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002 estarían obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad. // En el presente caso la confrontación entre el principio de eficiencia, que respalda como ya se señaló el establecimiento de presunciones en este campo, y el principio de equidad tributaria, debe resolverse en favor de este último.” Énfasis por fuera del texto original.

¹⁴⁰ Sentencia C-543 de 1996.

¹⁴¹ Al respecto, en la sentencia C-664 de 2006, se expuso que: “Las omisiones legislativas hacen referencia a la inactividad del legislador o el incumplimiento por parte de este último de su deber de legislar expresamente señalado en la Constitución. No se trata, entonces, simplemente de un no hacer sino que consiste en un no hacer algo normativamente predeterminado, se requiere por lo tanto la existencia de un deber jurídico de legislar respecto del cual la conducta pasiva del legislador resulta constitucionalmente incompatible para que ésta pudiera ser calificada de omisión o inactividad legislativa, en otro supuesto se trataría de una conducta jurídicamente irrelevante, meramente política, que no infringe los límites normativos que circunscriben el ejercicio del poder legislativo”. Énfasis por fuera del texto original.

118. La jurisprudencia sobre la omisión legislativa relativa giró inicialmente alrededor del principio de igualdad. No obstante, desde una perspectiva más amplia, también se ha admitido su procedencia ocurre cuando se deja de regular algún supuesto que, en atención a los mandatos previstos en el Texto Superior, tendría que formar parte de la disciplina legal de una determinada materia. Así, por ejemplo, este Tribunal se ha referido a omisiones relativas vinculadas con la protección del derecho fundamental al debido proceso¹⁴².

119. Desde esta perspectiva, independientemente del caso, la Corte ha insistido en que la configuración de una omisión legislativa relativa requiere acreditar, en relación con la materia objeto de regulación, la existencia de un imperativo constitucional que exija regular el supuesto que se considera omitido. Ello es así, por cuanto solo si se acredita su ocurrencia se produce una sentencia aditiva, la cual cumple no solo un *papel ablatorio*, consistente en poner de manifiesto y neutralizar la inconstitucionalidad causada por la omisión, sino también un *papel reconstructivo*, orientado a incorporar la norma faltante para que la disposición incompleta resulte a tono con la Constitución.

120. En desarrollo de lo expuesto, para efectos de proceder al examen de constitucionalidad por el hecho de haber incurrido el Congreso de la República en una omisión legislativa relativa, la Corte ha considerado necesario cumplir con ciertas condiciones:

“(i) [Que] [e]xista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo y que (a) excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o, en su defecto, (b) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo. (ii) [Que] [e]xista un deber específico impuesto directamente por el Constituyente al legislador que resulta omitido, por (a) los casos excluidos o (b) por la no inclusión del elemento o ingrediente normativo del que carece la norma. Esto, por cuanto solo se configura la omisión legislativa relativa siempre que el legislador desconozca una concreta obligación de hacer prevista por la Constitución Política. (iii) [Que] la exclusión o la no inclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente. Esto implica verificar si el legislador, cuando desconoció el deber, contó con una razón suficiente, esto es, que el hecho de omitir algún elemento al momento de proferir la norma no hizo parte de un ejercicio caprichoso, sino, por el contrario, ello estuvo fundado en causas claras y precisas que lo llevaron a considerar la necesidad de obviar el aspecto echado de menos por los demandantes. [Y] (iv) [que] [e]n los casos de exclusión o no inclusión, la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma. Este presupuesto es aplicable solo en aquellos casos en que se afecte el principio de igualdad, es decir, cuando la norma incompleta se evidencia

¹⁴² Sobre el tema se pueden consultar las Sentencias C-540 de 1997 y C-041 de 2002.

discriminatoria al no contemplar todas las situaciones idénticas a la regulada, o, dicho en otras palabras, cuando no se extiende un determinado régimen legal a una hipótesis material semejante a la que termina por ser única beneficiaria del mismo. Para estos efectos, según la jurisprudencia constitucional, es necesario verificar la razonabilidad de la diferencia de trato, esto es, valorar a) si los supuestos de hecho en que se encuentran los sujetos excluidos del contenido normativo son asimilables a aquellos en que se hallan quienes sí fueron incluidos, y, b) si adoptar ese tratamiento distinto deviene necesario y proporcionado con miras a obtener un fin legítimo”¹⁴³.

121. Con fundamento en las consideraciones expuestas, se procederá a analizar la demanda propuesta por las ciudadanas Margarita Diana Salas Sánchez y Ana María Barbosa Rodríguez, siguiendo -para el efecto- el orden de los cargos que fueron identificados y que, como se advirtió al estudiar la aptitud de la demanda, permiten la adopción de un fallo de fondo¹⁴⁴.

5.10. Del caso concreto

122. Como se manifestó al plantear los problemas jurídicos, en esta ocasión le corresponde a la Corte pronunciarse sobre cuatro cargos relacionados, en su orden, (i) con el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria; (ii) con la capacidad contributiva y la justicia tributaria; (iii) con la configuración de una supuesta omisión legislativa relativa; y (iv) con el principio de certeza como manifestación del principio de legalidad de los tributos.

123. Antes de realizar el examen concreto de cada cargo formulado, cabe señalar que el precepto acusado se introduce para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta, a partir de una modificación realizada al Estatuto Tributario mediante la Ley 1819 de 2016¹⁴⁵. Su alcance consiste en excluir la posibilidad de realizar deducciones en el proceso de depuración de la renta líquida, como valor final sobre el cual se aplica la tarifa del impuesto¹⁴⁶, cuando la expensa corresponda al pago de regalías a vinculados económicos del exterior y de zonas francas, por la explotación de un intangible formado en el territorio nacional.

124. Este precepto, como se explicó por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), se expidió como una medida concreta por parte del legislador para desincentivar la elusión y contra el fraude fiscal. De manera particular, los intervinientes advierten que dicha norma surge como herramienta para hacer frente a la transferencia de rentas al exterior o a un grupo económico existente en el

¹⁴³ Sentencia C-034 de 2020, que reitera las sentencias C-352 de 2017, C-083 de 2018 y C-329 de 2019.

¹⁴⁴ Véase, al respecto, el acápite B, sobre la aptitud de la demanda.

¹⁴⁵ “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

¹⁴⁶ El artículo 178 del Estatuto Tributario determina que: “La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta. // La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable.”

territorio nacional por medio de esquemas de planeación fiscal agresiva con el propósito de disminuir la base gravable sobre la que se determina y paga el impuesto de renta en Colombia. Para mayor claridad, las referidas autoridades presentaron un ejemplo de este tipo de esquemas de planeación fiscal, que consiste, en palabras de esas autoridades, en formar a través de gastos e inversiones un activo intangible en el territorio nacional, incurriendo en gastos que son deducibles del impuesto sobre la renta en Colombia. Luego, la empresa propietaria lo transfiere a una vinculada en el exterior o en una zona franca a valor de mercado, reservando el uso del intangible a cambio de una regalía que, generalmente, corresponde a un porcentaje de las ventas de la empresa (se menciona que el 3%). Si bien sobre los ingresos de la transferencia se paga renta, al igual que se debe asumir la retención en la fuente sobre los valores girados como regalía, lo cierto es que esta operación, a juicio de las autoridades mencionadas, a mediano y largo plazo, con la deducción que estaba autorizada en el esquema que fue objeto de modificación con la norma acusada, llevaba a que los beneficios tributarios (por la formación del intangible más la deducción ya mencionada en el cálculo de la renta líquida), no compensaran y fuesen menores a la tributación final que asumen las empresas vinculadas, calculando específicamente, en términos de renta, el impuesto pagado por el valor del intangible y la retención en la fuente por las regalías o *royalty*.

125. Se subraya que este tipo de esquemas de planeación fiscal son extremadamente nocivos para la efectiva materialización de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario (*i.e.*, progresividad, equidad y justicia), y de ahí la importancia de que el sistema contenga medidas antiabuso de carácter especial como la aquí estudiada.

126. Así, la disposición acusada se justifica expresamente en dos finalidades. En primer lugar, en actuar con carácter preventivo, excluyendo la posibilidad de seguir haciendo uso de esquemas de planificación fiscal agresiva, con el propósito de precaver la elusión fiscal y mejorar la recaudación a favor del fisco, en cumplimiento del principio de eficiencia del sistema tributario. En segundo lugar, en las intervenciones se advierte que se pretende motivar a que las empresas formen el intangible en Colombia y lo exploten económicamente en el país y en el exterior¹⁴⁷.

127. En términos generales, en la explicación puntual que se hace de la norma, se manifestó en el Congreso lo siguiente:

“La modificación que se propone al artículo 120 del Estatuto Tributario es una medida que busca prevenir el abuso en materia de las deducciones por el pago de regalías al exterior. En este orden de ideas, se propone que los pagos a vinculados económicos del exterior por la explotación de intangibles que fueron formados en el país no sean deducibles. Esta

¹⁴⁷ Precisamente, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público señala que: “(...) lo que persigue la prohibición normativa es desincentivar este esquema de planificación y motivar a que las empresas en Colombia formen el intangible y lo exploten comercialmente en el país o en el exterior”. Folio 76 del expediente.

*propuesta guarda armonía con el hecho de que los costos y gastos asociados a la formación de dichos bienes fueron tomados en Colombia. (...)”*¹⁴⁸.

128. Con todo, cabe aclarar que la similitud en el tratamiento que se otorga en el pago de las regalías hacia el exterior y las zonas francas, se justifica porque esta última figura opera bajo la regla de la *extraterritorialidad*, concepto que implica que una mercancía, bien o servicio, que se ubica en el espacio geográfico del territorio nacional sujeto a tal condición, se entiende jurídicamente fuera del país para efectos aduaneros y de comercio exterior (esto es, excluido del Territorio Aduanero Nacional o TAN)¹⁴⁹.

129. Con base en lo anterior, se procederá con el examen del primer cargo formulado, en el que se invoca la vulneración del derecho a la igualdad y del principio de equidad tributaria. Sin embargo, cabe aclarar que, respecto de este último, la demanda propone un doble acercamiento. Por una parte, refiere a la equidad dentro de una visión general o sistémica, vinculada con un esquema de salvaguarda *horizontal*, referente a que los contribuyentes puestos en una misma situación fáctica deben contribuir de forma análoga o equivalente, lo cual, como se explicó en las consideraciones generales de esta providencia, se enmarca en la lógica propia de protección de la igualdad. Y, por la otra, cuando se construye el segundo cargo relativo a la presunta falta de observancia de la capacidad contributiva y la justicia tributaria, implícitamente se incorpora a la discusión constitucional el otro tipo de examen en materia de equidad, ya no sistémico sino individual, fundado en el artículo 95.9 del Texto Superior, y en el que, en términos generales, la jurisprudencia ha señalado que cabe examinar la razonabilidad de una medida adoptada por el Legislador en materia fiscal frente a la realidad económica del contribuyente, tanto en la proyección de que el tributo se defina sobre una base reveladora de la capacidad contributiva de la persona, como sobre el deber de consultar el poder real de los contribuyentes para financiarlos, en los términos expuestos en las sentencias C-409 de 1996, C-734 de 2002, C-876 de 2002, C-1003 de 2004, C-169 de 2014 y C-052 de 2016.

130. Sobre la base de esta explicación, se adelantará el examen de la presunta vulneración del derecho a la igualdad y de la visión sistémica de la equidad, referente al esquema de salvaguarda horizontal, en el que se deberá determinar si la exclusión de la deducción por concepto del pago de regalías a vinculados económicos del exterior y de zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional, es contrario al derecho y al principio señalado, respecto de (i) aquellos contribuyentes que también pagan regalías por intangibles formados en el exterior, y (ii) frente a aquellos que asumen ese valor por la explotación de intangibles formados en Colombia a compañías no vinculadas, los cuales sí pueden deducir dichos pagos de su impuesto sobre la renta.

¹⁴⁸ Gaceta del Congreso 894 de 2016.

¹⁴⁹ Textualmente, el artículo 1° de la Ley 1004 de 2005 dispone que: “(...) Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del Territorio Aduanero Nacional para efectos de los impuestos a las importaciones y a las exportaciones”.

131. El problema propuesto corresponde básicamente a un juicio de igualdad, siguiendo lo expuesto en esta sentencia y en la jurisprudencia de la Corte, por lo que es preciso señalar que el soporte básico para su configuración se encuentra en definir si en el plano fáctico y/o en el plano jurídico se confrontan sujetos susceptibles de equipararse. Dicha circunstancia no acontece en el caso bajo examen, porque si bien el elemento común que se invoca es el pago de regalías por el uso de un intangible, la situación de cada contribuyente y de cada vínculo alegado son distintos.

132. En efecto, (i) quienes pagan regalías por la explotación de un intangible formado en Colombia a compañías *no vinculadas*, encuentran una manifiesta diferencia, precisamente, en la relación jurídico-económica existente, toda vez que quien adquiere el intangible es un tercero independiente, por lo que al no existir la relación de vinculación, como lo advierte la Procuraduría General, el pago de regalías no responde a un mecanismo de transferencia de rentas al exterior o a un grupo económico existente en el territorio, en donde pueda alegarse que la finalidad de la operación es la de disminuir la base gravable sobre la que se determina y paga el impuesto sobre la renta en Colombia. Allí, por la *relación de independencia*, no se avizora la estrategia de planificación agresiva que se alega por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

133. Por su parte, (ii) en relación con aquellos contribuyentes que pagan regalías por intangibles *formados en el exterior*, la situación también es distinta, por cuanto respecto de ellos, por una parte, no se han obtenido los beneficios tributarios en la renta a nivel nacional por los costos o gastos involucrados en su formación, o por aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir o mantener el beneficio económico del intangible; y, por la otra, porque allí lo que se permite es el uso sobre el activo, sin que previamente este haya sido transferido o licenciado hacia el exterior, generando la supuesta posibilidad de dar lugar al esquema de planificación fiscal agresiva, cuando la autorización para su utilización se retorna a quien dio lugar a la creación de la contribución inmaterial.

134. Como no se trata de sujetos en situaciones comparables, la Corte concluye que no se vulnera el derecho a la igualdad ni la visión sistémica de la equidad, lo cual se refuerza con el principio de autonomía legislativa en la configuración de los tributos, por virtud del cual, como previamente se señaló, las diferencias de trato para ser titulares de beneficios fiscales se juzgan, *prima facie*, acordes con la Constitución.

135. En cuanto al segundo cargo, que implica verificar si con ocasión de la prohibición de deducción, se vulnera la capacidad contributiva y los mandatos de justicia y equidad tributaria (CP art. 95.9), que abarcan, en este aparte, como ya se explicó, adelantar la valoración constitucional del tributo y de la supresión del beneficio, en línea con la verificación de la razonabilidad de la

medida frente a la realidad económica del contribuyente, cabe señalar que, en criterio de las accionantes, el precepto legal impugnado establece una carga adicional e injustificada a quienes pagan regalías a vinculados económicos del exterior y zonas francas por concepto del uso de los intangibles formados en Colombia, ya que dicho valor constituye una verdadera erogación para la producción de la renta, y respecto de la cual se rechaza su utilización para realizar su depuración, con impacto en tres circunstancias: (i) en primer lugar, en la falta de adecuación de la medida para obtener el fin alegado (esto es, combatir la elusión), por cuanto lo que hace es establecer una prohibición absoluta, sin consideración alguna a la operación celebrada, cuando éstas son reguladas y se someten a mecanismos directos de control fiscal (a saber: *el esquema de precios de transferencia y la caracterización por abuso en materia tributaria*); (ii) en segundo lugar, en la injusticia del trato otorgado, porque se admite la operación y sobre ella se cobra renta por la venta o cesión de derechos incorporales y se paga retención en la fuente por la regalía, pero de la nada se excluye su existencia para efectos de la determinación de la renta líquida; y (iii) en tercer y último lugar, en la asunción de la mala fe del contribuyente, porque se supone que siempre que se vende un intangible y se reserva su uso, se busca obtener un indebido beneficio tributario, cuando se trata de operaciones de giro corriente dentro de la actividad económico-jurídica.

136. Como se expuso previamente, si bien este Tribunal ha señalado que las deducciones son de origen legal y no constitucional, y que como herramienta aplicable en el impuesto sobre la renta permite depurar su base gravable, en desarrollo de la potestad de configuración normativa del Legislador, la cual, dado el caso, también autoriza derogar, disminuir o restringir el reconocimiento de tales erogaciones, apelando a la realización de objetivos constitucionales o de política fiscal, no es menos cierto que la jurisprudencia igualmente ha admitido que dicha atribución, a pesar de ser amplia, no es absoluta, por lo que debe ser ejercida dentro de los estrictos límites que se aplican tanto a los tributos individualmente considerados, como al sistema tributario en su conjunto.

137. Conforme se explicó en esta providencia, el tributo individualmente considerado debe tener en cuenta la capacidad contributiva de las personas, con el propósito de garantizar que la obligación de concurrir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado opere dentro de los conceptos de justicia y equidad (CP art. 95.9).

138. En primer lugar, y en una de sus expresiones, la equidad impone proceder a la valoración de la medida fiscal adoptada por el Legislador, a partir de su conexión con la realidad económica del contribuyente, para lo cual se procede a verificar su razonabilidad. Así, en la sentencia C-409 de 1996 se advirtió que son válidos ciertos sacrificios respecto de este principio constitucional, como ocurre cuando el impuesto cobrado no corresponde exactamente con la renta efectiva, siempre que tales sacrificios “no sean

irrazonables”. En la misma línea, en la sentencia C-734 de 2002 se dijo que: “Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”¹⁵⁰. Luego, en la sentencia C-876 de 2002, se declaró inexecutable una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, entre otras razones, por establecer una obligación ajena a la realidad económica del contribuyente. Más adelante, en la sentencia C-250 de 2003, se advirtió que las rentas exentas de trabajo son acordes con la equidad, pues su razón de ser se encuentra en otorgar un mínimo de recursos para asegurar la vida digna de las personas y de su familia por fuera de la presión fiscal del Estado. Por su parte, en la sentencia C-1003 de 2004 se reiteró que una medida tributaria es acorde con el principio en comento, cuando resulta “razonablemente” adecuada para “alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. A lo anterior se añade la sentencia C-164 de 2014, en la que se declaró inconstitucional la creación de un tributo (el arancel judicial), por no tener en cuenta la capacidad de pago del obligado. Y, finalmente, se destaca la sentencia C-052 de 2016, en la que se estableció que la equidad “obliga al legislador a definir el tributo sobre una base reveladora de la capacidad contributiva de la persona, como la renta, la riqueza o el patrimonio, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo)” y que, además, le exige consultar el poder real de los contribuyentes para financiarlo.

139. En segundo lugar, y en conexión directa con el principio de equidad, la justicia tributaria obliga al Legislador a abstenerse de imponer previsiones que resulten incompatibles con la defensa de un orden justo. Son varios los modos de expresión de este principio y uno de ellos, precisamente, se encuentra en establecer la base gravable del tributo sin atender a la capacidad de pago del contribuyente, como se destacó en la sentencia C-876 de 2002, previamente citada.

140. El control de constitucionalidad dirigido a determinar si el Legislador se ajustó o no a los principios de equidad y justicia tributaria y, por ende, si se sujetó o no efectivamente a una base reveladora de la capacidad contributiva de las personas y de su posibilidad real de financiar el tributo, en los términos del artículo 95.9 del Texto Superior, se encuentra, como se advierte de lo expuesto en los párrafos anteriores, sometido a la verificación de si la medida fiscal adoptada es acorde con el principio de razonabilidad. La sentencia C-409 de 1996 indica que son válidos ciertos sacrificios respecto de estos principios, como ocurre cuando el impuesto cobrado no se ajusta exactamente con la renta efectiva, siempre que tales sacrificios “no sean irrazonables”. Por su parte, la sentencia C-734 de 2002 impone verificar si una carga es excesiva y contraria a la capacidad contributiva de las personas, a partir del análisis de la razón que subyace a la naturaleza y fines del impuesto. Ello se refuerza con la reciente sentencia C-052 de 2016, en la que de nuevo se advierte la exigencia de un principio de razón suficiente para que el impuesto responda a “(...) realidades demostrativas de la capacidad de pago de [los]

¹⁵⁰ Énfasis por fuera del texto original.

contribuyente[s]” y que su valor no se imponga respecto de un patrimonio que las personas “no poseen en realidad”.

141. Dado el amplio margen de configuración que tiene el Legislador en materia tributaria y la disponibilidad que se la ha reconocido al Congreso para crear, modificar o derogar deducciones en el cálculo del impuesto sobre la renta, el juicio de razonabilidad que se impone, en este caso, es el propio del denominado test leve¹⁵¹, en el que se impone verificar que (i) el fin buscado por la norma sea legítimo, (ii) que el medio empleado no esté expresamente prohibido y (iii) que el mismo resulte adecuado o idóneo para alcanzar el propósito buscado.

142. Visto lo anterior, respecto del primer paso, la Corte advierte que el fin buscado por la norma, a partir de lo señalado en los antecedentes legislativos y lo manifestado por las autoridades fiscales de Colombia, es legítimo. En efecto, como se señaló con anterioridad, se exponen dos propósitos específicos de la norma demandada. El primero consistente en actuar con carácter preventivo, para evitar el uso de esquemas de planificación fiscal agresiva como el que se invoca, con miras a precaver la elusión fiscal y mejorar la recaudación a favor del fisco, en términos de eficiencia del sistema tributario. Y, el segundo, dirigido a motivar la explotación económica del intangible formado en el territorio nacional (patentes, modelos de utilidad, esquemas de trazado de circuitos integrados, marcas de fábrica o de comercio, nombres comerciales, dibujos industriales y derechos de autor y conexos), tanto en el país como en el exterior, con la condición de que se preserve el activo en Colombia.

143. Dichas finalidades, vistas desde una perspectiva abstracta, corresponden a propósitos válidos y acordes con la Constitución. En efecto, precaver las operaciones que puedan dar lugar a la elusión fiscal, sin duda garantizan la equidad tributaria y la vigencia del principio de eficiencia del sistema tributario y optimizan el recaudo del Estado para el cumplimiento de los objetivos que le son propios. De igual manera, pretender la explotación económica del intangible, sobre la base de preservarlo en el territorio nacional, sería acorde con las atribuciones del Estado de intervención en la economía, bajo un esquema de análisis de carácter general.

144. En cuanto al segundo paso, esto es, verificar si el medio empleado no está expresamente prohibido, se considera que la norma acusada igualmente supera esta exigencia en el entendido de que la figura de las deducciones no tiene carácter constitucional y, por lo tanto, no existe ningún precepto superior que prohíba su otorgamiento o que obligue al Legislador a conservarlas.

¹⁵¹ Excepcionalmente se ha impuesto por la jurisprudencia el test intermedio o el test estricto. El primero de ellos en casos de indicios de arbitrariedad y, el segundo, respecto de la valoración de amnistías tributarias. En la sentencia C-129 de 2018 se manifestó que: “[C]omo regla general se ha utilizado un juicio (...) leve para evaluar la constitucionalidad de medidas legislativas en materias económicas, tributarias o de política internacional. No obstante, también [se] ha utilizado un test intermedio cuando existe la posibilidad de una inequidad o arbitrariedad en la norma acusada. Excepcionalmente, la Corte ha usado un test estricto de proporcionalidad para evaluar las amnistías tributarias, pues estas suponen un trato diferenciado entre los contribuyentes que se encuentren en una misma situación fáctica, lo que puede conducir a una violación del derecho a la igualdad y a los principios de justicia y equidad tributaria que rigen el sistema tributario, con lo cual se afecta el orden justo.”

145. Ahora, en lo atinente al tercer paso relacionado con la verificación de la idoneidad o adecuación de la medida para alcanzar los fines propuestos, es de recordar que la *idoneidad* supone verificar la suficiencia, capacidad o aptitud de una medida para el logro de los objetivos planteados. No se trata de una consideración meramente formal de existencia de un vínculo entre los medios y el fin, sino de eficacia real para la consecución de lo propuesto, sin que resulten válidas medidas aparentes, indirectas o artificiosas que, en el fondo, terminan generando efectos distintos a los realmente planteados.

146. En el presente caso, la Sala considera que la medida adoptada es idónea y adecuada para conseguir los objetivos planteados. Las autoridades intervinientes han dejado claro que han encontrado de manera cierta al menos un esquema específico de planeación tributaria agresiva que se ve truncado con la expedición de la norma demandada. La limitación al beneficio tributario en el impuesto sobre la renta logra de manera efectiva evitar que se utilice este mecanismo como una herramienta irregular de transferencia de la renta a vinculados económicos en el exterior. Esto no solo materializa, de manera efectiva, el deber constitucional de contribuir a financiar los gastos e inversiones del Estado (C.P., art. 95-9), sino que permite la construcción de un sistema tributario verdaderamente equitativo y justo en la que los contribuyentes tributan de acuerdo con su capacidad contributiva real.

147. Adicionalmente, la limitación a la deducción logra de manera adecuada el segundo objetivo, explicado tanto por el Ministerio de Hacienda como por la DIAN, de incentivar que los activos intangibles formados en Colombia se exploten comercialmente en el país o en el exterior, ya que en términos económicos la no deducibilidad de la regalía impulsaría a los vinculados económicos a mantener el intangible en el país o a venderlo para su explotación en el exterior. La disposición acusada es entonces precisa y detallada, pues se encamina a regular los límites de un beneficio económico que afecta un supuesto fáctico especial: el pago de regalías a un vinculado económico por el uso de un intangible originalmente formado en el Territorio Aduanero Nacional.

148. Ahora bien, es claro que los argumentos planteados por las demandantes en el sentido de que el ámbito de limitación del beneficio tributario puede terminar cobijando actividades que no se realizan con el ánimo de eludir la obligación tributaria y que, en todo, caso podrían estar sujetas a control por la Autoridad Tributaria, no tienen la capacidad de desvirtuar la idoneidad de la norma para cumplir los fines planteados, sino tienden más bien a señalar lo que consideran es una inconveniencia de la disposición acusada de acuerdo con su particular punto de vista. La inconveniencia de una medida que pretende controlar la elusión tributaria no puede servir de manera alguna como un impedimento general al legislador de desarrollar, dentro de su amplia potestad de configuración en materia tributaria, los límites a los beneficios tributarios que él mismo ha creado.

149. Nótese que la limitación a la deducción no es la simple adecuación de un beneficio tributario en aras de incentivar o desincentivar una determinada actividad productiva, sino que constituye -primero y, ante todo- una medida antiabuso por lo que el cumplimiento de este fin constitucionalmente importante de cara a los principios de equidad y progresividad del sistema, supera con creces la posible inconveniencia generada al contribuyente. Como bien lo ha señalado la Corte, la Constitución autoriza al legislador para *“alterar en principio el equilibrio del sistema tributario”*¹⁵² e *“incidir proporcionalmente en la equidad con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante”*¹⁵³.

150. En cuanto al tercer cargo consistente en la supuesta ocurrencia de una omisión legislativa relativa, es de recordar que las accionantes sostienen que el precepto legal demandado debió señalar que *“la limitación normativa prescrita solo resultaba aplicable, cuando se pudiera demostrar que el contribuyente realizó operaciones con su vinculada (...) con el fin de erosionar la base gravable”*. Tal omisión carece de un principio de razón suficiente, ya que la prohibición de la deducción por concepto de pagos de regalías no se justifica en un estado de derecho en el que el impuesto se calcula sobre la renta líquida, existe un régimen de precios de transferencia y es posible activar mecanismos de revisión a través de la figura del abuso en materia tributaria. Lo anterior, según las accionantes, conduce al problema de igualdad ya descrito en el primer cargo y lleva al desconocimiento de un deber de carácter constitucional, referente a salvaguardar el principio de equidad y la justicia tributaria.

151. Como se expuso previamente, el control de constitucionalidad puede tener por objeto una omisión del legislador en caso de que, al regular una materia, incumpla un mandato específico a él impuesto por el Constituyente. El estudio de fondo de un cargo por *omisión legislativa relativa* requiere, además del cumplimiento de los requisitos generales de los cargos de inconstitucionalidad, la satisfacción de exigencias específicas de argumentación en las que se demuestre:

“(a) la existencia de una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo y que (i) excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables o (ii) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo;

(b) que exista un deber específico impuesto directamente por el Constituyente al legislador que resulta omitido, por los casos excluidos o por la no inclusión del elemento o ingrediente normativo del que carece la norma;

¹⁵² Sentencia C-250 de 2003.

¹⁵³ Sentencias C-249 de 2013 y C-010 de 2018.

(c) que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente;

(d) que en los casos de exclusión, la falta de justificación y objetividad genere una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma”¹⁵⁴.

152. Dichas exigencias se explican, “pues de lo que se trata es de plantear un escenario de controversia eficaz e idóneo respecto de la Constitución, en el que sea el demandante y no el juez quien define los contornos dentro de los cuales se ejerce el control constitucional sobre las normas acusadas de omisión inconstitucional y que puede conducir a la adopción de una sentencia que adiciona elementos a la ley”¹⁵⁵. Así, la labor de la Corte Constitucional frente a este cargo no radica en cuestionar la decisión política del legislador de abstenerse de regular una determinada materia, o de hacerlo de manera parcial o fragmentada, sino que debe evaluar si incumplió una exigencia derivada de la Constitución, cuya falta de previsión genera una *norma implícita de exclusión* que desconoce un deber específico determinado por el Constituyente¹⁵⁶.

153. En el presente asunto, las accionantes plantean la presunta omisión legislativa relativa a partir de la alegada vulneración al principio de igualdad al omitir otorgarle el mismo trato a sujetos que se encuentran en una misma situación de hecho; esto es, aquellos que pagan regalías a *vinculados económicos en el exterior o en zonas francas*, correspondiente a la explotación de un intangible *formado en el territorio nacional*, y (i) aquellos contribuyentes que también pagan regalías por intangibles *formados en el exterior* y (ii) frente a aquellos que asumen ese valor por la explotación de intangibles formados en Colombia a *compañías no vinculadas*, los cuales sí pueden deducir dichos pagos de su impuesto sobre la renta.

154. Pues bien, superado el argumento sobre la supuesta vulneración del derecho a la igualdad argüido por las demandantes en los términos expuestos en esta sentencia, el cargo por presunta omisión legislativa relativa en la determinación del límite no puede prosperar toda vez que un componente necesario de este tipo de juicios es, precisamente, la constatación de un mandato constitucional expreso en términos de incluir al grupo que presuntamente el legislador no incluyó. En consecuencia, la Sala constata -en el presente asunto- la no acreditación del cumplimiento de uno de los requisitos de argumentación señalados previamente que resultan indispensables para entender configurada dicha omisión: (a) la existencia de una norma que (i) excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos equivalentes o asimilables, o (ii) que no incluya determinado elemento o ingrediente normativo.

¹⁵⁴ Sentencia C-352 de 2017.

¹⁵⁵ *Ibid.*

¹⁵⁶ Sentencia C-118 de 2019.

155. Por último, en cuanto al cuarto cargo relacionado con la alegada violación del principio de certeza como expresión del principio de legalidad, las demandantes afirman que, al no existir precisión sobre cuál es la modalidad de formación que se aplica en la norma demandada, no es posible determinar con certeza el “*hecho generador*”¹⁵⁷. Sin embargo, a juicio de esta Corporación la expresión “*intangible formado en el territorio nacional*” es susceptible de ser aprehendida por su intérprete con el grado de claridad suficiente requerido para su aplicación.

156. Al respecto, este Tribunal ha sostenido que la declaratoria de inexecutable por infracción del principio de certeza tributaria ocurre “*cuando de la prescripción dispuesta por el Legislador no sea posible dilucidar el contenido del elemento estructural del tributo*”¹⁵⁸, o cuando la indefinición de los elementos esenciales del tributo se torna “*irresoluble, por la oscuridad invencible del texto legal que no hace posible encontrar una interpretación razonable sobre cuáles puedan en definitiva ser [su]s elementos esenciales, por cuanto al alcanzar tal grado de imprecisión, la misma atenta contra lo dispuesto en el artículo 338 de la Carta Política, pues conllevaría que las autoridades encargadas de ejecutarla se vean llamadas a completar los vacíos o indeterminaciones de la regulación legal, con lo cual estas terminarían definiendo a su vez aspectos esenciales de los elementos constitutivos del gravamen cuyo establecimiento es competencia del Congreso*”¹⁵⁹.

157. En la Sentencia C-714 de 2009, la Corte Constitucional conoció una demanda por supuesta falta de claridad de una norma tributaria que creaba un beneficio tributario por la inversión en “*activos fijos reales productivos*”. En dicha oportunidad, la Corte declaró exequible la disposición, y al definir los alcances del principio de certeza y predeterminación fiscal, sostuvo:

“(…) sólo la ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden fijar los elementos esenciales del tributo, y que deben hacerlo en términos claros y ciertos. Empero, ha reiterado también, no toda imprecisión normativa en materia tributaria acarrea la inconstitucionalidad de la terminología demandada.

(…)

En este mismo sentido, recientemente, la Corte reiteró que “*el principio de predeterminación de los tributos no puede ser interpretado con excesivo rigor, al punto de exigir que el acto jurídico que imponga una contribución no pueda dar lugar a algún entendimiento divergente, como sucede en toda concepción humana, pues las leyes tributarias como cualesquiera otras, pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación, lo cual de suyo no puede*

¹⁵⁷ Folio 42 del expediente.

¹⁵⁸ Sentencia C-060 de 2018.

¹⁵⁹ Sentencia C-030 de 2019.

acarrear su inexequibilidad’, y solo hay lugar a declararla cuando no sea posible “encontrar una interpretación razonable sobre cuales en definitiva pueden ser los elementos esenciales del tributo (...)”.

4.2.2. Con todo, es necesario resaltar que el análisis de precisión del lenguaje empleado por el acto que crea, modifica o suprime elementos de la obligación tributaria, no debe ser efectuado palabra por palabra, aisladamente. La interpretación de los términos en que se expresa el legislador es de suma importancia para el esclarecimiento del sentido normativo fijado en la ley. Pero si estos vocablos no se insertan en un contexto normativo y situacional específico, difícilmente pueden ser razonablemente interpretados. De modo que una norma tributaria de las que inciden en la determinación de los elementos esenciales de la obligación impositiva, sólo es contraria a la Carta Constitucional si los vocablos en que fue expresada, por ejemplo, por el legislador, son insuperablemente imprecisos, aunque se los ponga en contexto con las demás expresiones de la disposición en que se encuentra, y con la situación en que fueron promulgados como partes de un todo”¹⁶⁰.

158. Visto lo anterior, la Sala encuentra que el cargo no tiene vocación de prosperidad. La expresión “*intangible formado en el territorio nacional*” no resulta ambigua y es susceptible de ser comprendida por su intérprete en su sentido gramatical. La alegada indeterminación del concepto responde a la necesidad de referirse a la amplia variedad de tipos de activos intangibles descritos en precedencia y a las dificultades propias de la utilización del lenguaje en prescripciones normativas de alta complejidad técnica.

VI. DECISIÓN

159. Por las razones expuestas, la Corte concluye que la expresión: “*No será aceptada la deducción por concepto de pago de regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional*”, que corresponde en su integridad al primer inciso del artículo 70 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 120 del Estatuto Tributario, debe ser declarada exequible y así se procederá en la parte resolutive de esta sentencia.

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Declarar **EXEQUIBLE** el primer inciso del artículo 70 de la Ley 1819 de 2016, “*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se*

¹⁶⁰ Negrillas fuera del texto.

*fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal,
y se dictan otras disposiciones”.*

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

ALBERTO ROJAS RÍOS
Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Con salvamento de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
Con impedimento aceptado

RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES
Magistrado (E)

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General

