



Universidad Libre Facultad de Derecho Bogotá

Honorables Magistrados

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA

Magistrado ponente: **ANTONIO JOSE LIZARAZO OCAMPO**

E. S. D.

Referencia: expediente número **D-13699**

Concepto del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá, dentro de la acción pública de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 16 y 95 (parciales) de la Ley 2010 de 2019, presentada por **JHON ALIRIO PINZON PINZON**.

JORGE KENNETH BURBANO VILLAMARIN, actuando como ciudadano y **Director del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Bogotá**; **JAVIER ENRIQUE SANTANDER DIAZ**, **coordinador del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional**, actuando como ciudadanos e identificados como aparece al pie de nuestras firmas, vecinos de Bogotá, dentro del término legal según auto del 3 de junio de 2020, de conformidad con lo establecido en el artículo 242 numeral 1 de la C.P y el artículo 7 Decreto 2067 de 1991, presentamos la siguiente intervención ciudadana con respecto a la demanda de la referencia y en defensa de la supremacía e integridad de la Constitución de Colombia de 1991.

I. Norma demandada

Artículos 4, 16 y 95 (parciales) de la Ley 2010 de 2019 *“Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”*.

II. Antecedentes

La inconstitucionalidad se sustentó en la transgresión de los artículos 13, 29, 115, 150 núm. 1 y 12, 189 núm. 11 y 20 y 363 de la Constitución Política, relacionados con el impuesto sobre las ventas del art. 437 del ETN, la facultad reglamentaria de la DIAN respecto a las obligaciones formales, y medidas para contrarrestar la evasión fiscal.

III. Consideraciones

A. Argumentos del accionante

Argumentos contra el art. 4 de la ley 2010 de 2019

El demandante considera que la autorización para imponer obligaciones con el fin de evitar la evasión debía estar en cabeza del presidente de la República, para que este ejerciera la potestad reglamentaria para recaudar, administrar e invertir tributos, y no en la DIAN. Asimismo, argumenta que es una facultad que tiene reserva de ley.

Señala el demandante que en el primer cargo que se vulnera los artículos 115 y 150 numerales 11 y 12 constitucionales, por desconocer la facultad legislativa de expedir normas sobre obligaciones formales tributarias y violación de la facultad reglamentaria del presidente de la República según los numerales 11 y 20 del artículo 189 de la Constitución Política.

También, señala que en caso en que se identifique como una facultad reglamentaria de la DIAN, está no tiene fundamento constitucional pues la ley no ha señalado los medios de control para evitar la evasión por parte de las personas naturales no responsables del IVA, pues la norma demandada no brinda directrices, parámetros o situaciones concretas dirigida a prevenir y combatir la evasión en el IVA.

La norma no señala que la DIAN deba adoptar requerimientos técnicos, operativos o de gestión, sino obligaciones formales con reserva de ley.

Argumentos contra el art. 16 de la Ley 2010 de 2019

Solicita la exequibilidad condicionada del primer inciso del artículo 508-1 del Estatuto Tributario (art. 16 de la Ley 2010 de 2019), pues este no prevé, cuál sería el procedimiento que garantice los derechos de las personas naturales que sean objeto de un proceso de reclasificación en el IVA. Sin tener en cuenta que la actuación administrativa de la DIAN de reclasificar personas naturales no responsables a responsables del IVA, debe brindar las garantías del artículo 29 de la Constitución Política.

También, argumenta que hubo una omisión legislativa al no determinarse el procedimiento administrativo de reclasificación para las personas naturales no responsables de IVA, conforme al art. 29 de la Constitución Política.

De tal forma que la exequibilidad condicionada se solicita con el objetivo de que la DIAN antes de notificar la decisión final sobre la reclasificación al régimen de los responsables del IVA, pueda conocer a través de la notificación los actos preparatorios, los hechos, informaciones y pruebas que la administración pretenda hacer valer contra ellos, con el fin de garantizarle el derecho al debido proceso a las personas naturales que lleven a cabo actividades gravadas con el IVA.

Al no prever la posibilidad de que las personas naturales no responsables del IVA puedan ejercer su derecho al debido proceso. En este mismo sentido, el demandante señala que la norma omite un procedimiento que garantice el debido proceso dentro del trámite de reclasificación de no responsable a responsable de IVA o por lo menos que remita a otras disposiciones del Estatuto Tributario, lo cual vulnera el derecho al debido procesos y defensa ante la actuación administrativa de la DIAN.

La norma solo señala la notificación del acto administrativo de reclasificación, sin permitir que la persona ejerza el derecho al debido proceso durante el procedimiento para determina la decisión de reclasificarlo.

El demandante ejemplifica los procesos en los cuales el contribuyente si tiene derecho al debido proceso y, por tanto, la reclasificación debería gozar de la misma condición.

Argumentos contra el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019

El demandante argumenta la inexecutable de la norma por la violación del derecho a la igualdad, porque la norma establece un trato diferenciado para los contribuyentes del impuesto a la renta que son responsables de IVA pagado por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos y aquellos que no.

Lo anterior, porque tanto los responsables como los no responsables de IVA pueden ser contribuyentes o no del impuesto sobre la renta, lo que significa que no necesariamente estos son responsables de IVA, para que el artículo 95 de la Ley 2010 de 2019 otorgue a los últimos, la opción de llevar como descuento tributario del IVA pagado por los activos fijos reales productivos.

También argumenta que el análisis debe realizarse a partir del impuesto a la renta y no de si la persona natural o jurídica, es responsable del IVA. La igualdad debe predicarse sobre los contribuyentes al impuesto a la renta, por lo que no podría darse un trato diferenciado por estar obligados a pagar IVA por la adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos, pues es una situación ajena a los elementos del impuesto a la renta. Aduce que todos los contribuyentes del impuesto a la renta deberían tener esta posibilidad y no solo quienes sean responsables del IVA.

Argumenta que la exposición de motivos de la ley, señaló que esta medida sería efectiva para la disminución de la carga tributaria para las empresas, sin embargo, esta medida excluye sin justificación una parte de los destinatarios del beneficio tributario.

Se viola el artículo 363 constitucional al generar una inequidad para los no responsables del IVA, toda vez que solo podrán llevar ese IVA como mayor valor del activo (costo) o como gasto (deducción), lo cual no es permitido para los responsables de IVA, quienes recibirán un descuento del 100% de dicho impuesto por lo pagado en la adquisición, construcción, formación e importación de activos fijos productivos, mientras que los no responsables solo obtendrán un beneficio del 32% en caso de ser persona jurídica, y del 19%, 28%, 33%, 35%, 37% y 39% para las personas naturales.

En demandante argumenta que el beneficio que produce el descuento tributario en el impuesto sobre la renta de los responsables del IVA no consulta la capacidad económica de estos, sino que se aparta de la naturaleza del impuesto de renta para acudir a otro impuesto, como lo es el IVA, para conceder un beneficio, que no lo tienen quienes, a pesar de ser también contribuyentes del impuesto sobre la renta, no lo pueden utilizar.

B. Postura del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Universidad Libre

Frente al artículo 4 de la Ley 2010 de 2019

1. Principios tributarios aplicables

a. Principio de legalidad

La facultad impositiva se ha encomendado a los órganos de representación popular, conforme lo determina el art. 338 de la Constitución política (en adelante Constpol), es así como se ha encargado al Congreso de la República para que fije los lineamientos de la política tributaria más adecuados para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado. Esta facultad y/o poder

impositivo ha sido determinado por la jurisprudencia como “poder suficiente”, es decir, amplio y discrecional¹.

El núm. 12 del art. 150 de la ConstPol facultó al Congreso de la Republica para hacer las leyes y, por medio de ellas, establecer contribuciones fiscales; y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales. El art. 338 determina que solo en tiempos de paz los órganos de elección popular podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

La Constpol de 1991 se fundó en un modelo liberal que exigía buscar la legitimidad democrática de las normas tributarias fundamentada en el principio de legalidad tributaria. Su origen se basó en el principio estadounidense *no taxation without representation*² de la Carta Magna de 1215³. Este principio consiste en poner una condición de validez para la expedición de normas tributarias, previo a un procedimiento democrático participativo en donde debe haber participación de los destinatarios de la norma⁴.

El Congreso de la República al ser el órgano de representación popular le fue conferida en la Constpol una competencia amplia, exclusiva y general⁵ para legislar en materia tributaria de conformidad con el num12 del art. 150⁶. En materia tributaria hay una reserva de ley, es decir, solo es competente para expedir normas tributarias el Congreso de la República, siendo la primera característica del principio de legalidad tributaria. El núm. 12 del art. 150 de la ConstPol creó una reserva de ley que permite exclusivamente al Congreso de la República, como órgano de representación popular, legislar en materia tributaria respetando el principio de legalidad.

El art. 338 de la Constpol determina tres reglas bajo las cuales se rige el principio de legalidad tributaria: 1) salvo que concurren estados de excepción, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales⁷ (dentro del marco de la ley y la Constpol, pues para imponer estos tributos debe haber una ley ordenadora); 2) la ley, las ordenanzas y los acuerdos deberán fijar directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, las tarifas de los impuestos⁸; 3) en el caso de las tasas y contribuciones las autoridades gubernamentales las puede dejar siempre y cuando la ley haya determinado su sistema y método; 4) desde el momento en que se expida la norma tributaria entrará a regir, esto se traduce en el principio de irretroactividad de las normas tributarias⁹.

El objetivo del principio de legalidad consiste en fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes¹⁰. Materializando el principio de predeterminación del tributo, el cual consiste en que las corporaciones de elección popular dentro de sus competencias, definan los elementos sustanciales del tributo, sin perjuicio de la habilitación

¹ Corte Constitucional SC 007 de 2002. Mg. Ponente Manuel José Cepeda Espinosa.

² Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

³ Corte Constitucional. Sentencia C 891 de 2012. Mg. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁴ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁵ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁶ Corte Constitucional. Sentencia C 891 de 2012. Mg. P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

⁷ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁸ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁹ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C 891 de 2012. Mg. P. Jorge Igancio Pretelt Chaljub.

constitucional para que las autoridades fijen las tarifas de las tasas y contribuciones especiales, como los supuestos en donde resulta válido que el Gobierno determine algunos aspectos específicos del tributo correspondiente¹¹.

El principio de legalidad también garantiza la seguridad jurídica en cuanto la determinación de los elementos del tributo por las corporaciones de representación popular permite que los ciudadanos conozcan sus cargas fiscales de manera exacta, lo cual está ligado con el derecho al debido proceso¹².

b. Principio de certeza tributaria

El principio de certeza tributaria está ligado al principio de legalidad tributaria, ya que el principio de certeza significa que los elementos de los impuestos nacionales estén determinados de forma clara e inequívoca¹³ o al menos de la manera más precisa posible por el legislador.

Conforme al art. 338 constitucional, el principio de certeza consiste no en la definición legal absoluta de los elementos del tributo, sino de la prohibición de su indefinición, pues cualquier vacío que nazca de la norma tributaria expedida será deber de las autoridades encargadas completar los vacíos o indeterminaciones¹⁴. Este deber no es absoluto, en cuanto si no se pudiera llenar estos vacíos o la norma fuera ambigua, de tal modo que de ello subsistiera una inconstitucionalidad, así deberá ser declarada. Por otro lado, la autoridad debe encontrar en su mayor medida una interpretación razonable¹⁵ en aras de defender el principio de legalidad fijado por el art. 150. núm. 2 de la Constpol.

En tanto se vulnera el principio de legalidad tributaria cuando sea insuperable la interpretación de los elementos esenciales del tributo, las autoridades tienen el deber de darle la interpretación más razonable posible en aras de defender el sistema tributario y la política fiscal del Estado colombiano.

2. Facultad reglamentaria de la DIAN

La vulneración de los principios de legalidad y certeza tributaria se constituye cuando se delega a la administración la determinación de elementos esenciales a las obligaciones tributarias. Sin embargo, en casos excepcionales es admisible esta delegación, como lo señala la Sentencia C 585 de 2015, la cual establece las reglas jurisprudenciales válidas para la delegación a la administración de aspectos técnicos y administrativos en materia tributaria, siempre y cuando haya una ley previa que lo delimite.

El legislador puede delegar la concreción de elementos definidos en abstracto en la ley a las autoridades administrativas con las competencias jurídicas, técnica y epistemológica adecuada¹⁶. De esta manera, en distintas materias tributarias, el legislador ha delegado la facultad reglamentaria en la Administración, teniendo en cuenta que dentro de esas

¹¹ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹² Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹³ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C 060 de 2018. Mg. P Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁶ Corte Constitucional. Sentencia C 467 de 1993. M.P. Carlos Gaviria Díaz.

competencias delegadas es necesaria la intervención de una entidad que tenga conocimientos técnicos especializados para determinar elementos que por su especialidad o constante cambio no pueden ser determinador por el legislador. Sin embargo, ello no significa que se usurpen facultades exclusivas del legislador, en otras palabras, se vulnere la reserva de ley. Por el contrario, es constitucionalmente admisible esta delegación, siempre y cuando el legislador lo establezca y, además, determine los límites.

En este sentido, la Sentencia C 585 de 2015 estableció dos aspectos fundamentales en consideración a facultad reglamentaria delegada en la administración: “**(i) tratándose de aspectos u obligaciones formales, el Legislador puede delegar en la administración la regulación de trámites administrativos para la ejecución de las normas tributarias, siempre que no comprometan derechos fundamentales y se trate de una facultad excepcional, relacionados con el recaudo y sus circunstancias, la liquidación, discusión y administración de ciertos tributos;** (ii) *en el caso de la regulación de obligaciones sustanciales impuestas por el poder tributario, el principio de legalidad y certeza tributaria obliga a que sean definidos por el Legislador*” (subrayado fuera del texto original).

La CortConst ha determinado que es válida la delegación de la reglamentación de obligaciones formales (recaudo, liquidación, determinación, y administración) de los tributos en la Administración siempre y cuando estas regulaciones administrativas no comprometan los derechos fundamentales y tengan carácter excepcional¹⁷.

Asimismo, la reserva de ley y la garantía del principio de legalidad no significa que el legislador deba agotar la regulación de todas las materias hasta el detalle, pues el legislador puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos¹⁸.

Lo anterior, porque en ocasiones la naturaleza misma de las materias objeto de regulación no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias para permitir su efectiva ejecución, y en estos casos el reglamento se debe limitar a desarrollar, complementar y precisar lo que estrictamente delimite la ley¹⁹.

3. Obligaciones formales

Las obligaciones formales se han definido como aquellos mecanismos procedimentales “formalización” que sirven para el cumplimiento de las obligaciones sustanciales²⁰. Dentro de las obligaciones formales se encuentran las siguientes: declarar, inscribirse en el RUT, expedir factura, reportar información exógena, responder los requerimientos, inscribirse en los regímenes correspondientes, entre otras.

Todos los anteriores deberes formales se encuentran establecidas en el Estatuto Tributario Nación como una obligación según el art. 571 de este Estatuto, y que no se limitan a las determinadas en este Estatuto sino en las demás normas reglamentarias.

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C 030 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger

¹⁸ Corte constitucional. Sentencia C 690 de 2003. MP. Rodrigo Escobar Gil.

¹⁹ Corte constitucional. Sentencia C 690 de 2003. MP. Rodrigo Escobar Gil.

²⁰ Consejo de Estado. Sección cuarta. Fallo 005457 del 20 de mayo de 1994. C.P. Jaime Abella Zarate.

De esta manera el art. 4 de la Ley 2010 de 2019 se refiere a que la DIAN puede adoptar medidas para el control de la evasión fiscal mediante la imposición de obligaciones formales, es decir, aquellas que ya se encuentran en la ley o reglamento.

4. Conclusión

El Observatorio Constitucional considera que el demandante debió realizar una interpretación sistemática y literal de la norma, teniendo en cuenta que la norma establece la posibilidad de que la DIAN pueda controlar la evasión fiscal mediante la imposición de obligaciones formales, más no mediante la adopción de obligaciones formales.

La palabra “imponer” dentro del contexto del art. 4 de la Ley 2010 de 2019, significa que la DIAN puede imponer obligaciones formales ya establecidas en la normativa tributaria, más no que pueda crear o modificar obligaciones formales, lo cual si invadiría la órbita de la reserva de ley tributaria. De esta manera, no se vulnera el principio de legalidad ni de certeza tributaria, en el entendido en que todos los elementos del IVA, se encuentran señalados en el Estatuto Tributario Nacional y normas complementarias, y, por tanto, la norma objeto de control constitucional no está delegando competencias legislativas a la DIAN.

De acuerdo a lo anterior, el Observatorio Constitucional considera que el artículo 4 (parcial) de la Ley 2010 de 2019 es constitucional.

Frente al artículo 16 de la Ley 2010 de 2019

1. Principio del debido proceso

En el ordenamiento jurídico colombiano el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental, el cual se encuentra consagrado en el art. 29 de la Constpol, el cual es de aplicación inmediata por tres ejes fundamentales: “(i) el derecho de defensa y contradicción, (ii) el impulso y trámite de los procesos conforme con las formas establecidas para cada juicio o procedimiento y (iii) que el asunto sea resuelto por el juez o funcionario competente para ello”²¹.

Respecto al eje de derecho de defensa y contradicción, la jurisprudencia ha señalado que se garantiza en la medida en que la ley regule los siguientes aspectos: 1. los medios de prueba que se pueden utilizar para demostrar determinados hechos²², y, 2. las oportunidades que se deben ofrecer para controvertir los hechos, mediante la oportunidad para expresar los motivos o razones de la defensa ora mediante la oportunidad para presentar las pruebas que respalden esos motivos y razones²³.

La jurisprudencia constitucional también coincide con la administrativa, al considerar que el debido proceso administrativo es la materialización del principio de legalidad:

“el debido proceso administrativo se ha definido como la regulación jurídica que de manera previa limita los poderes del Estado y establece las garantías de protección a los derechos de los administrados, de modo que ninguna de las actuaciones de las autoridades públicas dependa de su propio arbitrio, sino que se encuentren sujetas siempre a los procedimientos

²¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Fallo 47001-23-31-000-2012-00102-01(20899) del 4 de febrero de 2016. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²² Consejo de Estado. Sección Cuarta. Fallo 47001-23-31-000-2012-00102-01(20899) del 4 de febrero de 2016. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Fallo 47001-23-31-000-2012-00102-01(20899) del 4 de febrero de 2016. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

señalados en la ley. El debido proceso administrativo consagrado como derecho fundamental en el artículo 29 de la Constitución Política, se convierte en una manifestación del principio de legalidad, conforme al cual toda competencia ejercida por las autoridades públicas debe estar previamente señalada en la ley, como también las funciones que les corresponden y los trámites a seguir antes de adoptar una determinada decisión²⁴.

Lo anterior significa que el debido proceso, en desarrollo del principio de legalidad, es un límite jurídico al desarrollo de las potestades administrativas, en el entendido en que las autoridades solo podrán actuar dentro de los ámbitos establecidos en el sistema normativo. Esta interpretación tiene como objetivo conocer los medios para controvertir e impugnar lo resuelto en contra del administrado²⁵, para así interponer los recursos procedentes dentro del término legal, dándoseles la oportunidad para controvertir o alegar la decisión.

2. Actos administrativos definitivos

El artículo 43 de la Ley 1437 de 2011 señala que los actos administrativos definitivos son aquellos que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o hacen imposible continuar la actuación.

Un acto definitivo se caracteriza porque es una declaración de la voluntad de la administración que crea, reconoce, modifica o extingue situaciones jurídicas²⁶.

La determinación de si un acto administrativo es definitivo o de trámite, es importante para saber si proceden o no los recursos de la vía administrativa y su posterior control jurisdiccional. Lo anterior, porque por regla general solo proceden recursos y control judicial, contra los actos administrativos que pongan fin a las actuaciones, es decir, contra los actos administrativos definitivos.

En materia tributaria, existen actos administrativos de trámite los cuales garantizan el debido proceso del contribuyente, tales como el emplazamiento o los requerimientos, sin embargo, en el art. 16 de la ley 2010 de 2019 no se prevé ningún procedimiento previo a la expedición del acto administrativo que define la situación jurídica del contribuyente sobre la reclasificación como responsable del IVA, y aún peor, no permite que contra esta decisión de fondo y definitiva, que termina la actuación de la reclasificación se interpongan recursos.

3. Conclusión

El Observatorio Constitucional considera que la norma es inconstitucional, ya que vulnera el derecho al debido proceso y derecho de defensa de quienes deben ser reclasificados de acuerdo a la información objetiva que determine la DIAN. Lo anterior, porque la norma no señala que en el proceso de determinación y contra la decisión definitiva proceda recurso alguno, lo cual vulnera derechos constitucionales fundamentales y normas administrativas.

Si bien, en materia tributaria existe el recurso de reconsideración y el principio per saltum, frente al primero, a falta de su expresa determinación le es aplicable la normativa administrativa, la cual señala que contra los actos administrativos procede los recursos de apelación o reposición respectivamente. De esta manera, la norma es inconstitucional al no prever que contra el acto definitivo de reclasificación del contribuyente procede la interposición

²⁴ Corte Constitucional. Sentencia T 982 de 2004. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia T 917 de 2008. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

²⁶ Consejo de Estado. Sección cuarta. Fallo 08001-23-33-004-2014-01164-01(22395) del 24 de noviembre de 2016. C.P. Jorge Octavio Ramírez.

de recursos, vulnerando su derecho de defensa y debido proceso al no poder conocer los motivos y controvertirlos, antes de quedar en firme esa decisión.

Frente al artículo 95 de la Ley 2010 de 2019

1. Test integrado de igualdad

La jurisprudencia constitucional ha adaptado las fortalezas del juicio de proporcionalidad y del juicio de igualdad para conformar el criterio del *juicio integrado de igualdad*, el cual está compuesto por los pasos del juicio de proporcionalidad, a saber, el análisis de adecuación, idoneidad y proporcionalidad de la medida y también ha utilizado los criterios brindados por el test de igualdad, con el fin de realizar un análisis de igualdad de diferente intensidad, dependiendo de si se está ante el caso de un test estricto, intermedio o flexible.²⁷

El juicio integrado de igualdad se compone de varias etapas de análisis. En primer lugar, se debe exponer **la cláusula general**, punto en el cual se identifican los sujetos que se diferencian en la relación fáctica, con el fin de calificarla dentro de alguno de los siguientes mandatos que la CortConst ha establecido para el principio-derecho a la igualdad: **1. Trato idéntico a destinatarios en circunstancias idénticas**; 2. Trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas circunstancias son enteramente diferentes; 3. Trato paritario a destinatarios cuyas similitudes sean más relevantes que sus diferencias; y 4. Trato diferenciado para quienes sus diferencias sean más relevantes que sus similitudes.²⁸

a. Primer paso: exposición de la cláusula general de igualdad

De acuerdo con el demandante, hay dos grupos de personas que poseen semejanzas y diferencias – los responsables del IVA y no los no responsables del IVA –. El primer grupo, podrán descontar del impuesto sobre la renta a cargo el IVA pagado por adquisición, construcción o formación e importación de activos fijos reales productivos y son responsables del impuesto sobre la renta. El segundo grupo, están las personas no responsables de IVA, pero si del impuesto sobre la renta, quienes no podrán tomar estos activos fijos reales productivos como descuentos sino como gastos (deducción) o activos (costo) el IVA.

b. Segundo paso: Tertium comparationis

Este parámetro busca establecer si existe un criterio de comparación entre las dos poblaciones. Esto implica saber “si los sujetos o situaciones bajo análisis son susceptibles de comparación y si se comparan sujetos de la misma naturaleza”²⁹. En el caso *sub-examine*, se analiza que sí existe un criterio de comparación que recae en la calidad de ser contribuyentes del impuesto sobre la renta.

c. Tercer paso: Intensidad del test

La CortConst fijo tres niveles diferentes de intensidad: leve, intermedio y estricto. En este caso se afecta gravemente el derecho a la igualdad real y efectiva previsto en el art. 13 y al principio de equidad tributaria del art. 363 de la Constpol.

²⁷ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-104 de 2016. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

²⁸ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-250 de 2012. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

²⁹ CortConst SC-138 de 2019.

Consideramos que, aunque en principio pareciera proceder la aplicación de un test leve, por tratarse de materias tributarias, lo cierto es que, la norma en cuestión nos remite a una clasificación sospechosa por afectar lo señalado en el artículo 13 constitucional referente a la violación del derecho a la igualdad en razón del trato injustificado a dos contribuyentes que si bien tienen diferencias en IVA, el beneficio tributario en el impuesto sobre la renta en el cual si ostentan las mismas características “ser contribuyente”, se está aplicando de manera injustificada; razón por la cual, la medida deberá analizarse bajo un **test estricto**.

El nivel de este test ha sido categorizado como el más exigente, ya que busca establecer si el fin es legítimo, importante e imperioso y si el medio es legítimo, adecuado y necesario, es decir, si no puede ser remplazado por otro menos lesivo. Este test incluye un cuarto aspecto de análisis, referente a si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales.³⁰

d. Aplicación del método de proporcionalidad.

- Fin legítimo e imperioso e idoneidad

El art. 95 de la Ley 2010 de 2019 inicialmente según la exposición de motivos de la Ley tiene como fin estimular la inversión nacional y extranjera en maquinaria industrial, pues para los inversionistas encarece la inversión y representa un costo adicional para las empresas, afectando su productividad³¹.

Asimismo, señala que esta medida para el año de 2003 y 2005 ya había sido adoptada en Colombia, obteniendo resultados positivos para la inversión en el país:

“Para el caso de Colombia, Parra (2008) lleva a cabo una evaluación del efecto que tuvo el descuento especial de IVA sobre la inversión en maquinaria industrial en Colombia en el periodo 2003-2005. La medida consistía en que el IVA pagado podía ser llevado como impuesto descontable en el siguiente periodo al hecho económico. El autor encuentra que, en promedio, las firmas que utilizaron dicho beneficio realizaron una inversión mayor en un 45,7% frente a las empresas manufactureras que no hicieron uso de este. Adicionalmente, las empresas grandes, de acuerdo con el valor de sus activos, realizaron mayores inversiones que las demás firmas, aun cuando las benefició a todas en diferentes proporciones. En conclusión, la medida establecida tuvo efectos positivos sobre la inversión, debido a que redujo los costos que estas enfrentaban”³².

De acuerdo a lo anterior, en primera medida, la norma tendría un fin legítimo e idóneo para reactivar la economía respecto a las inversiones nacionales y extranjeras de maquinaria industrial. Sin embargo, también se puede lograr la reactivación de la economía con las inversiones que realicen las personas naturales y jurídicas que no son responsables del IVA, y, por tanto, gozar del mismo beneficio tributario de descontar el IVA en el impuesto sobre la

³⁰ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-104 de 2016. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

³¹ Congreso de la República. Exposición de motivos ley 2010 de 2019. p.26. Consultado en: <https://senado.gov.co/index.php/documentos/comisiones/constitucionales/comision-tercera/proyectos-de-ley-3/2680-exposicion-de-motivos/file>

³² Congreso de la República. Exposición de motivos ley 2010 de 2019. p.26. Consultado en: <https://senado.gov.co/index.php/documentos/comisiones/constitucionales/comision-tercera/proyectos-de-ley-3/2680-exposicion-de-motivos/file>

renta, disminuyendo las cargas tributarias y logrando un mayor incentivo en la inversión en Colombia.

- Necesidad y proporcionalidad.

La medida adoptada no garantiza un fin legítimo en condiciones de igualdad y equidad tributaria de los no responsables de IVA frente a su consideración a ser descontable del impuesto sobre la renta. De esta manera, la medida es proporcional parcialmente con los fines establecidos en la exposición de motivos de la Ley 2010 de 2019, pues solo beneficia a los responsables del IVA, cuando los no responsables de IVA respecto al impuesto sobre la renta ostentan la misma condición, y por tanto, se coincide con el demandante en que el incentivo debió determinar respecto al impuesto sobre la renta y no en su condición o no de responsables de IVA pues en el impuesto sobre la renta los dos son contribuyentes.

2. Conclusión

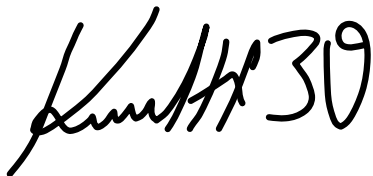
El Observatorio Constitucional considera que la norma debe ser declarada la constitucionalidad condicionada, en el entendido en que se le brinde el mismo trato a los no responsables de IVA frente al impuesto sobre la renta, es decir, que puedan descontar el IVA en el impuesto sobre la renta y no que simplemente lo tomen como costo o gasto.

IV. Solicitud

Por las razones expuestas anteriormente, el Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de la Universidad Libre, respetuosamente solicita declarar:

- La constitucionalidad del art. 4 (parcial) de la Ley 2010 de 2019
- La inconstitucionalidad de 16 (parcial) de la Ley 210 de 2019
- La constitucionalidad condicionada del art.95 (parcial) de la Ley 2010 de 2019.

De los señores Magistrados, atentamente,



JORGE KENNETH BURBANO VILLAMARIN

Director Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá.

Calle 8 # 5-80, Segundo Piso. Cel. 3153465150.

Correo: jkbv@hotmail.com



JAVIER ENRIQUE SANTANDER DIAZ

Coordinador del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional

Facultad de Derecho Universidad Libre, Bogotá.

Correo: santander.javier@hotmail.com