

## Sentencia C-510/19

Referencia: Expediente D-13166

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 80 (parcial) de la Ley 1943 de 2018, *“por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”*

Actores: Juan Rafael Bravo Arteaga, Santiago Castro Gómez y Juan Carlos Esguerra Portocarrero

Magistrada sustanciadora:  
CRISTINAPARDO SCHLESINGER

Bogotá D. C., veintinueve (29) de octubre de dos mil diecinueve (2019).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente

### SENTENCIA

#### I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, los ciudadanos Juan Rafael Bravo Arteaga, Santiago Castro Gómez y Juan Carlos Esguerra Portocarrero demandaron el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 *“por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”*, por considerar que, en uno de sus apartes -concretamente en el que le adicionó un párrafo 7º al artículo 240 del Estatuto Tributario- viola los artículos 157, 160, 347 y 363 de la Constitución Política.

Mediante Auto del ocho (8) de abril de 2019, la magistrada sustanciadora admitió la demanda. Luego de los trámites de rigor, la demanda fue fijada en la Secretaría General de la Corte para permitir la participación ciudadana.

Presentaron escritos de intervención varios ciudadanos, unos de ellos vinculados a distintas entidades, a saber: (i) el señor Bruce Mac Master, en su condición de representante legal de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia - ANDI; (ii) el señor Esteban Jordán Sorzano, como asesor de la planta del Despacho del Ministro de Hacienda y Crédito

Público; (iii) la señora Clara Elena Reales Gutiérrez, en su calidad de representante legal de la Asociación Colombiana de Administradoras de Fondos de Pensiones y de Cesantía – Asofondos; iv) la ciudadana María Fernanda Dávila Gómez; v) la ciudadana Irene Caballero Rubio, en nombre de la Asociación de Fiduciarias – ASOFIDUCIARIAS; y vi) el señor Mauricio Piñeros Perdomo, en su condición de presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDT. El Procurador General de la Nación también emitió el concepto de su competencia.

## **II. LA NORMA DEMANDADA**

El texto del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 acusado es el que se transcribe a continuación (se resalta en subraya y negrilla el aparte legal demandado, según fue particularizado en la demanda):

### **LEY 1943 DE 2018** (diciembre 28)

Diario Oficial No. 50.820 de 28 de diciembre de 2018

#### **PODER PÚBLICO – RAMA LEGISLATIVA**

“Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.”

#### **EL CONGRESO DE COLOMBIA**

#### **DECRETA:**

“(…)

ARTÍCULO 80. Modifíquense el inciso primero y el parágrafo 5, del artículo 240 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:

Artículo 240. Tarifa general para para personas jurídicas. La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del treinta y tres por ciento (33%) para el año gravable 2019, treinta y dos por ciento (32%) para el año gravable 2020, treinta y uno por ciento (31%) para el año gravable 2021 y del treinta por ciento (30%) a partir del año gravable 2022.

PARÁGRAFO 5o. Las siguientes rentas están gravadas a la tarifa del 9%:

a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de 20 años;

b) Servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2016, dentro de los diez (10) años

siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de 20 años. El tratamiento previsto en este numeral, corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado;

c) A partir del 1 de enero de 2019, servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de diez (10) años;

d) A partir del 1 de enero de 2019, servicios prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de igual o superior a doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, por un término de diez (10) años, siempre y cuando el valor de la remodelación y/o ampliación no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del valor de adquisición del inmueble remodelado y/o ampliado, conforme a las reglas del artículo 90 de este Estatuto. Para efectos de la remodelación y/o ampliación, se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o en su defecto de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado;

e) Las rentas exentas a las que tengan derecho las personas naturales que presten servicios hoteleros conforme a la legislación vigente en el momento de la construcción de nuevos hoteles, remodelación y/o ampliación de hoteles, no estarán sujetas a las limitantes previstas en el numeral 3 del artículo 336 de este Estatuto;

f) A partir del 1 de enero de 2019, los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos, que se construyan en municipios de hasta 200.000 habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley por un término de veinte (20) años;

g) A partir del 1 de enero de 2019, los nuevos proyectos de parques temáticos, nuevos proyectos de parques de ecoturismo y agroturismo y nuevos muelles náuticos, que se construyan en municipios de igual o superior a 200.000 habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre de 2018, dentro de los cuatro (4) años siguientes a partir de la entrada en vigencia de esta ley, por un término de diez (10) años;

h) Lo previsto en este párrafo no será aplicable a moteles y residencias.

**PARÁGRAFO 7o. Las entidades financieras deberán liquidar unos puntos adicionales al impuesto de renta y complementarios durante los siguientes periodos gravables:**

**1. Para el año gravable 2019, adicionales, de cuatro (4) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y siete por ciento (37%).**

**2. Para el año gravable 2020, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cinco por ciento (35%).**

**3. Para el año gravable 2021, adicionales, de tres (3) puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto, siendo en total del treinta y cuatro por ciento (34%).**

**Los puntos adicionales de la que trata el presente párrafo solo es aplicable a las personas jurídicas que, en el año gravable correspondiente, tengan una renta gravable igual o superior a 120.000 UVT.**

(...)"

### III. LA DEMANDA

En la demanda se sostiene que en el trámite de la Ley 1943 de 2018 se incurrió en dos vicios insubsanables relacionados con la aprobación del aparte legal impugnado. El primero de dichos vicios habría sido la consecuencia de que “[A] el aparte demandado, que el Congreso le agregó al proyecto durante su trámite, requería indispensablemente, en razón de la materia, ser avalado por el Gobierno y no lo fue”. El segundo vicio sería el resultado de que “[B] la proposición del senador Barguil, relativa a la adición al proyecto del aparte demandado, no fue sometida ni a discusión ni a votación en el curso del primer debate en las Comisiones Conjuntas de Senado y Cámara, a pesar de que dicha proposición fue presentada antes de ese debate” y, además, porque el texto de dicho aparte legal “constituye un tema o asunto nuevo en el marco del proyecto de ley que se venía discutiendo a lo largo de todo el trámite legislativo”.

Así mismo, los demandantes denunciaron que el aparte legal demandado habría “*infring(ido) el principio de legalidad en materia tributaria*”.<sup>1</sup>

#### 1. El cargo por violación al artículo 347 superior

En soporte del cargo por la violación al artículo 347 de la Carta los demandantes explican que, según este, “*el Gobierno Nacional tiene iniciativa exclusiva para presentar los proyectos de ley encaminados a “la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes”, cuando “los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados”*”<sup>2</sup>. A ello añaden que con las leyes de financiamiento “*el Gobierno Nacional busca modificar las rentas para atender los gastos presupuestados para una vigencia específica*”; que estas “*son de aquellas respecto de las cuales el Gobierno Nacional tiene iniciativa exclusiva*”<sup>3</sup>; y que como “*el Gobierno es el que determina la política fiscal (...) las normas deben reflejar, en cierta medida, esta política*”<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Ibidem.

<sup>2</sup> Folio 6 del expediente.

<sup>3</sup> Folio 7 del expediente.

<sup>4</sup> Folio 8 del expediente.

Explican además que, como lo ha manifestado la jurisprudencia de la Corte<sup>5</sup>, en caso de que un proyecto de ley que requiera de iniciativa gubernamental carezca de ella, tal ausencia “*puede subsanarse en forma de aval durante el trámite legislativo*”<sup>6</sup>; aval este que se tiene como “*indispensable en aquellos casos en los que el Gobierno Nacional presenta el respectivo proyecto de ley y el Congreso modifica sustancialmente su contenido*”<sup>7</sup> y que, para otorgarlo, al Gobierno le basta con una mera mención en tal sentido en las ponencias o, también, la “*sola presencia del Ministro en la sesión aunada a la ausencia de elementos que indiquen que el Gobierno se opone a la expedición de la norma*”<sup>8</sup>. En este sentido la demanda indica que, si un proyecto de ley de iniciativa exclusiva el Gobierno Nacional sufre modificaciones sustanciales por parte del Congreso, estas últimas requieren del aval del Gobierno Nacional.

Con lo anterior en mente, los demandantes señalan que el proyecto general que el Gobierno sometió al Congreso para la ulterior expedición de la Ley 1943 de 2018 no contenía las adiciones que corresponden al parágrafo demandado; adiciones estas que, introducidas por el Senado, no fueron avaladas por el Gobierno Nacional en momento alguno. Para los demandantes, lo recién dicho demuestra la existencia del vicio aludido habida cuenta de la modificación sustancial que tales adiciones realizaron sobre el proyecto originalmente presentado por el Gobierno Nacional.

La demanda prosigue manifestando que la modificación sustancial que incorpora el parágrafo demandado se evidencia si se considera que el proyecto de ley originalmente presentado por el Gobierno Nacional “*no tenía la intención de incrementar la tarifa del impuesto de renta para las personas jurídicas, ni mucho menos la de establecer tarifas diferenciales para un sector de la economía como es el sector financiero incurriendo en una vulneración del principio de equidad tributaria*”<sup>9</sup>. En apoyo de su argumentación los demandantes aducen que si, por una parte, la reactivación económica se erige como una “*pedra angular de la política económica del Gobierno actual*”<sup>10</sup> y si, por otra parte y como se deduce de la respectiva exposición de motivos del proyecto de ley presentado por el Gobierno, tal reactivación pretendía ser alcanzada mediante un ajuste en la carga tributaria de las empresas que se reflejara, entre otros, en una reducción de la tarifa efectiva de tributación asumida por estas, con “*reducción de la tasa estatutaria de renta del 33% al 30%*”<sup>11</sup>, puede concluirse que “*lo aprobado por el Congreso en la norma demandada va en clara contravía de lo propuesto por el Gobierno inicialmente*”<sup>12</sup>.

---

<sup>5</sup> Sobre este particular la demanda cita las sentencias C-066 de 2018 y C-1707 de 2000 y C-177 de 2007.

<sup>6</sup> Folio 8 del expediente.

<sup>7</sup> Ibidem.

<sup>8</sup> Folio 9 del expediente.

<sup>9</sup> Folio 13 del expediente.

<sup>10</sup> Ibidem.

<sup>11</sup> Ibidem.

<sup>12</sup> Folio 14 del expediente.

Los demandantes además señalan que, sin perjuicio de lo recién señalado, el Gobierno no solo no avaló las referidas modificaciones sustanciales al proyecto de ley de su iniciativa, sino que, de hecho, se opuso a las mismas. La demanda funda dicha oposición en que cuando se presentó la proposición de incluir una sobretasa para el sector financiero, el Gobierno habría dicho que “(...) *actualmente el crédito está estancado, el crecimiento está en 1,27 y eso es preocupante porque el crédito está asociado a la actividad económica. No es intuitivo pensar que con la sobretasa] se van a reducir las utilidades, sino que se traslada el costo a deudores o ahorradores*”<sup>13</sup>; que “(...) *no es de recibo argumentar que un sector de la economía que crece más debe pagar más bajo el concepto de equidad tributaria. Es un mal precedente que un sector sea discriminado respecto del resto de la economía*”<sup>14</sup>; y en que, con dicha sobretasa al sector financiero, “*podría presentarse una distorsión de la renta empresarial (...)*”<sup>15</sup>; razones estas que, no obstante, no impidieron que el Congreso aprobara una norma que no solo implicaba una modificación sustancial del proyecto de ley de iniciativa exclusiva del Gobierno, sino que incorporaba una reforma a la que este último se opuso y, por ende, no avaló.

Por lo atrás expuesto, los demandantes solicitan la inexecutable del párrafo 7º demandado, por razón de un vicio de procedimiento en su formación.

## 2. El cargo por violación a los artículos 157 y 160 superiores

Por otra parte, la demanda señala que el párrafo 7º demandado vulnera los artículos 157 y 160 de la Carta Política. Esto toda vez que la norma que contiene tal párrafo “*no fue debatida ni aprobada en el seno del primer debate que tuvo lugar de forma conjunta en las Comisiones Terceras y Cuartas de Senado y Cámara*”<sup>16</sup>.

Los demandantes explican que de los artículos 157 y 160 superiores se desprenden, respectivamente, los principios de “consecutividad” y de “identidad” que rigen la actividad legislativa. De acuerdo con la demanda, el principio de consecutividad “*dicta que [por regla general] los proyectos de ley deben surtir cuatro debates sucesivos, tanto en comisiones como en plenarias*”<sup>17</sup>. Se señala así mismo que el principio de identidad “*no implica que un proyecto de ley deba permanecer intacto a lo largo de su trámite, sino que “entre los distintos contenidos normativos que se propongan respecto de un mismo artículo exista la debida unidad de materia*”<sup>18</sup>; esto es, que “*se permite que, durante el trámite legislativo, los congresistas introduzcan modificaciones, adiciones o supresiones “siempre que durante el primer debate en la comisión constitucional permanente se haya aprobado*

---

<sup>13</sup> Folio 15 del expediente.

<sup>14</sup> Ibidem.

<sup>15</sup> Ibidem.

<sup>16</sup> Folio 19 del expediente.

<sup>17</sup> Ibidem.

<sup>18</sup> Folio 20 del expediente.

*el asunto o materia a que se refiera la adición o modificación”*<sup>19</sup>; por lo que, según la Sentencia C-801 de 2003 “(...) *no puede la plenaria de una de las cámaras incluir un artículo nuevo si el mismo no guarda unidad temática con el tema que se ha debatido y aprobado en las comisiones, toda vez que en ese caso se desconocería la Constitución*”<sup>20</sup>.

De lo previamente expuesto, la demanda concluye que no se respeta el principio de identidad flexible cuando las plenarios de cada cámara introducen un nuevo impuesto que no haya sido previamente debatido al seno de las respectivas comisiones, “*como quiera que no le es dable al Congreso introducir impuestos que no hayan sido debatidos y votados en los cuatro debates que establece el artículo 157 de la Constitución*”<sup>21</sup> pues, “*(d)e no ser obligatoria esta regla, el hecho de que una ley de financiamiento o una ley tributaria se refiera a impuestos, autorizaría a que (sic), en el último momento, y de manera subrepticia, pudieran ser aprobadas cargas tributarias no debatidas previamente, con la excusa de que la materia de la ley de financiamiento es tributaria y que la identidad temática se respeta simplemente por el hecho de que se trata de tributos*”<sup>22</sup>.

Teniendo en cuenta lo atrás expuesto, los demandantes indican que el aparte legal demandado debe ser declarado inexecutable pues se habría tratado de un “*asunto nuevo introducido en la plenaria del Senado, que no fue debatido previamente en comisiones*”<sup>23</sup>.

Los actores aducen que el pilar y filosofía del proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 1943 de 2018 no llegó a incluir la posibilidad de incrementar la tarifa del impuesto de renta a cargo de las entidades del sector financiero; por lo que, al momento de la introducción del párrafo demandado en el debate de la Plenaria del Senado, este “*(surgió) como un asunto nuevo que no guardaba relación con el conjunto de medidas que buscaba adoptar el Gobierno Nacional ni con el espíritu inicial de la Ley de Financiamiento*”<sup>24</sup>.

Los actores además indican que es cierto que dentro del primer debate que se adelantó ante las Comisiones Terceras y Cuartas de ambas cámaras legislativas, el senador David Barguil y otros llegaron a proponer el “*(establecimiento de) una sobretasa de 5 puntos porcentuales sobre la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios para las entidades financieras (Ver Gaceta No. 1048 de 2018, página 38) (...)*”<sup>25</sup>, pero que “[*tal*] *proposición no fue ni discutida ni aprobada en el marco de ese primer debate, pues no fue incluida en el texto propuesto para primer debate (Gaceta No. 1048 de 2018, páginas 58 a 99)*”<sup>26</sup>, sino que tan solo habría sido

---

<sup>19</sup> Ibidem. El énfasis es del texto y según la demanda corresponde a la Sentencia C-702 de 2009.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Folio 23 del expediente.

<sup>22</sup> Ibidem.

<sup>23</sup> Ibidem.

<sup>24</sup> Folio 25 del expediente.

<sup>25</sup> Ibidem.

<sup>26</sup> Ibidem.

*“discutida por algunos congresistas con el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público en una reunión llevada a cabo el día 26 de noviembre de 2018 (...)”*<sup>27</sup>. Más aún, se señala en la demanda que a pesar de que la proposición del senador Barguil no llegó a ser retirada, *“como se ve en el informe de ponencia para segundo debate [esta] tampoco fue incluida en la lista de proposiciones para modificar el artículo 240 del Estatuto Tributario, ni siquiera como aquellas que “fueron dejadas como constancia durante el primer debate a solicitud de los Honorables Congresistas que las radicaron” (Gaceta No. 1137 de 2018, página 8)”*<sup>28</sup>; y que sólo llegó a debatirse por primera vez *“después de abierto el debate en la plenaria del Senado [en donde] el senador Barguil manifestó [que] “Presidente, este artículo que vanos a presentar a continuación no tiene aval del gobierno nacional, es un artículo de mi autoría que voy a plantearle a la plenaria”*<sup>29</sup>, siendo entonces votada favorablemente *“solo entonces por la Plenaria del Senado, tal y como consta en la carta que el secretario del Senado le envió a la Cámara de Representantes el día 18 de diciembre de 2018 y en el acta 40 del 18 de diciembre de 2018, y por la Plenaria de la Cámara de Representantes”*<sup>30</sup>.

En suma, para los demandantes, el que el aparte legal demandado hubiera sido propuesto ante la Plenaria del Senado como una modificación al proyecto de ley que presentó el Gobierno Nacional y como una modificación al proyecto de ley que se sometió a primer debate, constituye una abierta violación al artículo 157 de la Constitución y a los artículos 47 numeral 3 y 111 a 115 de la Ley 5 de 1992. Así mismo, aducen que el contenido del aparte legal demandado *“constituye un tema o asunto nuevo en el marco del proyecto de ley que se venía discutiendo a lo largo de todo el trámite legislativo”*<sup>31</sup> que no fue debatido desde el primer debate, con lo que se infringieron los principios de consecutividad e identidad flexible.

Por la anterior razón, los actores también solicitan la inexecutable del parágrafo demandado.

### **3. El cargo por violación al artículo 363 superior**

Finalmente, la demanda se refiere a que el incremento a las tarifas del impuesto a la renta para quienes *“desarrollan un objeto social determinado, es contraria al principio de igualdad, lo cual implica la violación del principio de equidad, a menos que existan razones para el trato diferencial”*<sup>32</sup>.

En el anterior sentido los demandantes señalan que *“ninguno de los argumentos expresados”* por los congresistas a favor del incluir el parágrafo

---

<sup>27</sup> Nota al pie No. 42 de la demanda, a folio 25 del expediente.

<sup>28</sup> Folio 26 del expediente.

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> Ibidem.

<sup>31</sup> Folio 27 del expediente.

<sup>32</sup> Folio 30 del expediente.



demandado *“tienen fundamento razonable”*<sup>33</sup> para permitir su permanencia en el ordenamiento jurídico. En este sentido los actores indican: (i) que el que al sector financiero le esté *“yendo bien”* carece de fundamento *“pues si el fundamento para aumentar la tarifa radica en la prosperidad de los negocios, tal aumento debería aplicarse a todos los contribuyentes que registren altas utilidades, y no solo a los de un determinado sector empresarial, como la (sic) de las “entidades financieras”*<sup>34</sup>; (ii) que si el fundamento del aparte legal demandado radica en que el sector financiero *“no es un sector productivo de la economía sino de intermediación”*, entonces la tarifa diferenciada del impuesto a la renta debería también imponérsele a las personas que desarrollan actividades económicas que no consistan en la producción de bienes *“como para los comerciantes, los prestadores de servicios, etc. y no exclusivamente para las “entidades financieras”*<sup>35</sup>; y (iii) que no es cierto que el sector financiero *“(haya) sido siempre el más beneficiado”* pues, por el contrario, *“el sector financiero tiene más exigencias que los demás contribuyentes para obtener provisiones de cartera deducibles”*<sup>36</sup>. En apoyo de su argumentación, la demanda reproduce un cuadro comparativo de las utilidades netas en millones de pesos producidos por las 100 empresas más grandes de Colombia en 2017, según la edición 1881 de la Revista Semana.

Los demandantes concluyen que la imposición de una tarifa del impuesto a la renta, diferenciada y superior para las entidades financieras, no supera el test de igualdad debido a que *“son más importantes las semejanzas que las diferencias, entre las “entidades financieras” y las demás sociedades”*<sup>37</sup>; y tampoco el test de razonabilidad *“pues faltó hacer una comparación entre las utilidades percibidas por el sector financiero y las obtenidas por otras empresas comerciales”*<sup>38</sup>, por lo que también solicitan que la Corte declare la inexecutable del párrafo demandado por violación al artículo 363 de la Carta Política.

#### **IV. INTERVENCIONES**

##### **1. Intervención del ciudadano Bruce Mac Master en su condición de representante legal de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia – ANDI**

A través de su representante legal, señor Bruce Mac Master, la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI- solicita que los apartes legales demandados sean declarados inexecutable.

Como fundamento de su solicitud, la ANDI señala que los apartes impugnados violan el principio de equidad tributaria, particularmente en su dimensión horizontal, con el que se busca que *“los contribuyentes con*

---

<sup>33</sup> Folio 32 del expediente.

<sup>34</sup> Ibidem.

<sup>35</sup> Ibidem.

<sup>36</sup> Folio 33 del expediente.

<sup>37</sup> Folio 39 del expediente.

<sup>38</sup> Folio 40 del expediente.

*similar capacidad contributiva tengan cargas tributarias equiparables, con el fin de no crear discriminación o distorsiones anti-técnicas en el sistema tributario*". Sostiene, así mismo, que la sobretasa específica al sector bancario de que trata la norma impugnada fue creada sin que previamente mediara un análisis o justificación de tipo técnico distinto a que en los últimos años el sector financiero habría tenido un desempeño positivo; situación esta que descarta su razonabilidad o justificación.

Continúa la interviniente señalando que la imposición de una sobretasa a un sector específico es inconstitucional pues el Legislador debió haber acudido a medidas generales que permitieran que los contribuyentes que se encuentran en igualdad de condiciones contribuyan similarmente. Prosigue aduciendo que normas como la demandada resultan perjudiciales para la economía y a la seguridad jurídica *"puesto que mandan un mensaje nefasto para las compañías o sectores que son eficientes y competitivas"*.

El representante legal de la ANDI finaliza invocando una serie de sentencias de la Corte que, en sus palabras, *"sostienen que las condiciones regulatorias y las características del sector financiero no constituye argumentos suficientes para validar un trato desigual frente a otros contribuyentes"*. Para el efecto, el interviniente alude a las sentencias C-1021 de 2012, C-183 de 1998 y C-349 de 1995.

## **2. Intervención del señor Esteban Jordán Sorzano, en su condición de asesor de la planta del Despacho del Ministro de Hacienda y Crédito Público**

El asesor del Ministerio de Hacienda y Crédito Público solicita la inexecutable de los apartes legales impugnados.

Sin perjuicio de coadyuvar la totalidad de los cargos de la demanda, el interviniente se centra en reiterar que, para la inclusión de los apartes impugnados en la Ley 1943 de 2018 *"no solo no hubo aval del Gobierno, sino que [este] era absolutamente indispensable [para tal inclusión]"*. En tal sentido, el interviniente señala que, en su momento, el titular de la cartera de Hacienda y Crédito Público *"hizo pública ante el parlamento su oposición definitiva"* al aparte acusado, al punto de que el parlamentario que la propuso reconoció ante la plenaria que su planteamiento no tenía el aval del Gobierno Nacional.

Por otra parte, ante la eventual soberanía que tendría el Congreso para incluir el aparte legal demandado sin el aval del Gobierno Nacional, además de los cargos que se propusieron en la demanda, el interviniente sostiene en lo fundamental que la cláusula general de competencia que tiene el Congreso en materia legislativa tiene límites; como lo es el principio de unidad de materia, de modo tal que *"las modificaciones sin aval a las que se debería limitar el congreso no son aquellas que puedan llegar a modificar sustancialmente la materia del proyecto de ley de iniciativa gubernamental (...) sino que deben ser modificaciones que versen sobre artículos ya*

*existentes en el proyecto de ley inicialmente publicado o sobre aquellos que hayan sido adicionados con aval del Gobierno nacional”. Añade que sostener una tesis que admita la exequibilidad del aparte legal demandado iría en “total contravía del derrotero macroeconómico planteado por el Gobierno nacional en la ley de financiamiento”.*

Finalmente se señala que la sobretasa que contempla la norma “no tiene fundamento en la teoría económica” pues “(l)a imposición de una mayor carga tributaria a un sector, con respecto a los demás, se justifica si éste genera una externalidad negativa sobre los demás, que no esté internalizado (...) tal y como ocurre con el caso de las empresas que contaminan el medio ambiente, por ejemplo”. Añade el interviniente que, por el contrario, el sector financiero “contribuye en gran medida a impulsar el crecimiento económico (...) (p)or ende, los buenos resultados que ha tenido el sistema en años recientes no son una razón válida para imponerle una carga mayor, con lo cual sólo se castigaría su eficiencia y se generarían desincentivos para su crecimiento futuro, con lo cual se estaría afectando el crecimiento y la economía en su conjunto”; así como que “un incremento en los costos del sector financiero tiene como consecuencia un encarecimiento del crédito y un menor acceso a él (...). Por ende, con la sobretasa sobre el impuesto de renta para las entidades financieras, se están incrementando los costos que enfrentan [las empresas que acuden al sistema financiero], con lo cual se desestimula la inversión en ellas, y se reduce su competitividad y crecimiento”; y que “aplicar la sobretasa también tendría efectos negativos sobre el proceso de inclusión y profundización financiera (...)”.

### **3. Intervención de la ciudadana Clara Elena Reales Gutiérrez, en su calidad de representante legal de la Asociación Colombiana de Administradoras de Fondos de Pensiones y de Cesantía – ASOFONDOS**

La vicepresidente jurídica de ASOFONDOS solicita la inexecutable del aparte legal demandado y manifiesta que como “la infracción al trámite legislativo fue tan flagrante (tal) vicio (sería) suficiente para sacar del ordenamiento tributario la norma demandada (...)”.

En sustento de la anterior manifestación, la interviniente sostiene que, sin perjuicio de que la regla general es la libertad del Congreso para presentar proyectos de ley, existen unas excepciones taxativas a dicha regla que establecen la iniciativa exclusiva del Gobierno Nacional. Manifiesta además que “frente a proyectos de ley que son de iniciativa gubernamental, el Congreso puede introducir modificaciones al proyecto siempre **que se trate de adiciones, supresiones o modificaciones que no alteren sustancialmente el sentido de la iniciativa gubernamental**”; así como que “(s)i se introducen materias nuevas de iniciativa gubernamental se requiere aval del gobierno”. (El énfasis es del texto).

Descendiendo al caso concreto, la ciudadana interviniente indica que la norma impugnada fue presentada por un parlamentario sin contar “con el aval expreso o tácito del Ministro de Hacienda o del Gobierno Nacional”, lo

que a su juicio infringe el artículo 347 superior así como lo dispuesto por el artículo 54 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, *“el cual establece, que el Gobierno mediante el Ministerio de Hacienda propondrá los mecanismos para la obtención de nuevas rentas o la modificación de las existentes que financien los gastos establecidos”*. En este sentido, señala que en Sentencia C-015 de 2016 la Corte reconoció que la iniciativa exclusiva para presentar proyectos de ley que busquen corregir el déficit presupuestal reside en el Gobierno; sin que la sobretasa que prevé la norma demandada hubiese sido contemplada en el proyecto de ley que presentó el Gobierno.

Señala que en el proyecto de ley presentado por el Gobierno, este *“optó por la unificación y reducción de la tarifa del IVA ampliando la base de productos que deberían pagar el IVA, unificar las cédulas tributarias para personas naturales y reducir las exenciones tributarias a unas pocas, modificar las tarifas marginales del impuesto a la renta estableciendo un esquema progresivo, mantener el impuesto al patrimonio, pero con parámetros distintos y mejorar en la administración tributaria para reducir la evasión. En ningunos de los instrumentos propuestos, el gobierno consideró la posibilidad de introducir una sobretasa del impuesto a la renta para algún sector en particular. Y, por el contrario, resaltó la importancia de la reactivación económica como piedra angular de la política económica del Gobierno, por lo que la creación de sobretasas para sectores específicos de la economía se considera una medida contraria a ese fin”*; y en ese sentido señaló que cuando el Congreso incluyó unos puntos adicionales en el impuesto de renta aplicable a las entidades financieras, se incluyó una *“modificación sustancial en ese proyecto de ley”* a la que, además, el gobierno se opuso expresamente por considerar que *“ese tipo de medidas contribuyen al estancamiento del crédito y el afectado final es el deudor o ahorrador”*.

Se prosigue indicando que con ocasión de lo atrás expuesto, ante la ausencia de aval por parte del Gobierno Nacional, la norma impugnada *“no fue debatida o votada por las Comisiones (...) ni inculd(a) en el texto de la ponencia para segundo debate en el Senado, sino que fue introducid(a) mediante una nueva proposición, distinta a la inicialmente presentada por el senador David Barguil en las Comisiones Conjuntas (y) fue presentada ante la plenaria del Senado el 18 de diciembre de 2018 y al describir su finalidad y alcance, el propio senador ponente reconoció que esa proposición no contaba con el aval del gobierno”*.

Subsigue manifestando que la norma acusada *“constituye una modificación sustancial que requería el aval del gobierno, por las siguientes razones: i) sólo el gobierno podía determinar qué instrumentos emplearía para el recaudo de los 14 billones faltantes; ii) la presentación sorpresiva de la medida no permitió que se realizara algún estudio para determinar el impacto de la medida; iii) tal como lo señaló el gobierno durante el debate en Comisiones, una medida como la contenida en el párrafo demandado tenía implicaciones negativas para la reactivación del crédito y por lo mismo se consideró que era una medida nociva a las finalidades perseguidas por el*

*proyecto de ley y, finalmente, iv) se trataba de una medida abiertamente contraria a la política fiscal de este, transformando la ley de financiamiento en algo totalmente distinto a lo buscado por el gobierno”.*

La ciudadana interviniente finaliza señalando que la norma objeto de esta providencia se erige como un asunto nuevo que no cumple con el principio de identidad flexible pues esta: i) no fue debatida ni sometida a votación *“como quiera que todas las proposiciones que no fueron avaladas por el gobierno fueron dejadas como constancia”*; ii) fue considerada por el gobierno como una medida contraria a la perseguida con la Ley de financiamiento; y iii) no guarda relación con los pilares que orientaron el diseño de la ley de financiamiento, ni es compatible con el tratamiento tributario perseguido, toda vez que la respectiva ley tenía como *finalidad “crear fuentes de financiamiento adicionales con el fin de sustentar las necesidades de gasto que enfrenta el gobierno en 2019 y, a su vez, incrementar el crecimiento económico y la progresividad que contribuirán positivamente a la recaudación, ejecución y distribución eficiente y eficaz de los recursos”*. Indica que la norma resulta inconsistente con las medidas de choque que permitirían fomentar la economía y el empleo, tales como la reducción de la tasa estatutaria de renta del 33% al 30%, el incremento en la deducibilidad del gravamen a los movimientos financieros, el descuento de un porcentaje del Impuesto de Industria y Comercio del impuesto a la renta y el descuento del IVA para la adquisición de bienes de capital del impuesto a la renta.

#### **4. Intervención de la ciudadana María Fernanda Dávila Gómez**

La ciudadana Dávila Gómez pide que la norma objeto de la demanda sea declarada inexecutable debido a que no contó con el aval del Gobierno Nacional que le era necesario por virtud de lo dispuesto por los artículos 150, 154 y 347 superiores al tratarse de una ley de financiamiento del presupuesto; situación que deriva en un defecto insubsanable de la norma, por lo cual *“debe declararse directamente la inexecutable de la norma, sin necesidad de devolver el trámite al Congreso de la República”*.

#### **5. Intervención de la ciudadana Irene Caballero Rubio, en nombre de la Asociación de Fiduciarias - ASOFIDUCIARIAS**

La vicepresidente jurídica de ASOFIDUCIARIAS solicita que se declare inexecutable el aparte del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 que adicionó un párrafo séptimo al artículo 240 del Estatuto Tributario.

Como fundamento de su solicitud la ciudadana interviniente comienza por censurar que el aparte legal demandado, al determinar unos puntos adicionales para un exclusivo sector de la economía, resulta violatorio de los principios de equidad y justicia que contienen los artículos 95 y 363 superiores. Además, se señala que en las motivaciones y/o debates efectuados en el Congreso para la aprobación de la norma, no se encuentran respuestas técnicas ni financieras.

Posteriormente la ciudadana vuelve sobre la falta de aval del Gobierno Nacional, por lo que sostiene que la inexecutable de la norma se justifica en tanto que para su aprobación “no se tuvo en cuenta la iniciativa gubernamental que para este tipo disposiciones se exige, conforme se establece en el Artículo 347 [de la Constitución Política]”, según el cual la norma demandada debería tener un origen, o al menos un aval, por parte del Gobierno Nacional, lo que no ocurrió.

Finalmente, la interviniente argumenta que la norma demandada “[vulneró] el principio de publicidad en el debate en la Cámara de Representantes, pues el texto de la ponencia puesta a consideración de (dicha) cámara (...) no fue publicado previamente, y ni siquiera fue leído antes de su consideración por parte de esta corporación, es decir, no hubo conocimiento previo por parte de los miembros de la Cámara para su respectiva votación. Así mismo sostiene que “hubo una votación doble efectuada sobre ochenta y ocho artículos de la ley 1943 de 2018, sobre los cuales ya había habido una votación previa en la Cámara de Representantes, antes de que la Secretaría General de esta última decidiera acoger la decisión de adoptar el texto aprobado previamente en el Senado, de manera íntegra. Es decir, la Cámara de Representantes había agotado su competencia legislativa sobre estos primeros 88 artículos del proyecto de ley proveniente del Senado, dentro de los cuales se encuentran el Artículo 80 objeto de la presente demanda”.

## **6. Intervención del señor Mauricio Piñeros Perdomo, presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario - ICDDT**

En su condición de presidente del ICDDT, el ciudadano Mauricio Piñeros Perdomo presenta el concepto elaborado por el señor Adrián Rodríguez Piedrahita y aprobado por el Consejo Directivo del referido instituto.

Frente del cargo fundado en la violación del artículo 347 de la Carta, el ICDDT señala que el aparte legal demandado implica una modificación sustancial al proyecto de ley presentado por el Gobierno Nacional y, por ende, para su válida aprobación legislativa era necesario el aval de este último. Esto por cuanto dicho proyecto no tuvo la intención de aumentar la recaudación tributaria “mediante el aumento de las tarifas corporativas del impuesto sobre la renta y aún menos mediante el aumento de la tarifa del impuesto sobre la renta para las entidades financieras”.

Señala que como en la Sentencia C-066 de 2018 se indicó que “(i) incluso la sola presencia en el debate parlamentario del ministro del ramo correspondiente, sin que conste su oposición a la iniciativa congresual en trámite, permite inferir el aval ejecutivo”, a esta Corporación le corresponde “valorar los diferentes medios de prueba (...) para determinar si en efecto el Gobierno se pronunció en contra de la norma y si estos pronunciamientos se efectuaron en el marco del debate de la ley”. Lo anterior toda vez que el ICDDT tradicionalmente se ha abstenido de conceptuar sobre vicios de forma en las demandas de inconstitucionalidad.

Respecto del cargo según el cual el aparte legal demandado vulnera los artículos 157 y 160 de la Constitución, el ICDT señala que el referido aparte *“constituye una norma nueva que no guarda unidad temática con el proyecto de ley presentado por el Gobierno y con lo debatido y aprobado en las comisiones conjuntas de Senado y Cámara”*. Continúa, sin embargo, indicando que a esta Corte le corresponde verificar si la anterior conclusión corresponde a la realidad. Lo anterior toda vez que, como se señaló para el anterior cargo, el ICDT tradicionalmente se ha abstenido de conceptuar sobre vicios de forma en las demandas de inconstitucionalidad.

Finalmente, respecto del cargo atinente a la violación del principio de equidad en materia tributaria, el ICDT considera que el aparte legal debe ser declarado inexecutable debido a que *“las entidades financiera y las demás sociedades mercantiles deben ser tratadas como iguales para efectos de determinar la tarifa aplicable a sus rentas, sin que exista razonabilidad suficiente para que con el fin de obtener mayores ingresos fiscales el legislador haya optado por imponer una sobretasa específicamente a las entidades financieras en razón a su actividad económica”*. Señala, además, que sin perjuicio de la amplia libertad de configuración legislativa del Congreso, la aplicación del test de razonabilidad sobre el aparte legal demandado permite concluir que *“(l)a relación entre el medio y fin de la norma, permite evidenciar que la finalidad de aumentar los ingresos tributarios hubiera podido lograrse tomando otras medidas que no implicaran una diferenciación arbitraria en perjuicio de las entidades financieras (como lo hubiera sido) aumentar la tarifa general del impuesto sobre la renta o eliminar tratamientos preferenciales”*. Indica, además, que la sobretasa impugnada *“no consulta la capacidad económica de las entidades financieras”*.

## **V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador General de la Nación, Fernando Carrillo Flórez, rindió en oportunidad el concepto de que tratan el artículo 7° del Decreto Ley 2067 de 1991 y el numeral 5° del artículo 278 de la Constitución.

En su escrito, la cabeza del Ministerio Público le solicitó a la Corte que declarara la exequibilidad de la norma acusada por los cargos acusados. Las razones aducidas como sustento de su solicitud se resumen a continuación:

1. En cuanto al cargo por el supuesto desconocimiento del artículo 347 superior, relativo a la ausencia de aval del gobierno nacional respecto de la norma impugnada, la Vista Fiscal comenzó por decir que la jurisprudencia constitucional, en sentencia C-838 de 2008, reconoció que *“(e)l Congreso de la República puede introducir modificaciones a los proyectos de ley que han sido presentados por el Gobierno Nacional, correspondientes a temas de iniciativa exclusiva ejecutiva. Estas modificaciones no requieren de aval gubernamental, salvo que se trate de “temas nuevos” o de “modificaciones que alteran sustancialmente la iniciativa gubernamental, caso en el cual*

*deben contar con el aval exclusivo del gobierno”.*

Con lo anterior en mente, tras señalar que la unidad de materia es el principio que rige la iniciativa gubernamental exclusiva, explicó que *“mientras los cálculos de las rentas del proyecto de ley de financiación de las leyes anuales de presupuestos no se aumenten, el Congreso de la República puede en forma directa y sin el aval del Gobierno Nacional modificar el cálculo de las rentas”*; y que, sin perjuicio de que el proyecto de ley de financiación presupuestal para la creación de nuevas rentas tributarias es de iniciativa gubernamental, *“a partir de la radicación del proyecto la iniciativa para modificar la tributación originalmente presentada por el Gobierno Nacional deja de ser exclusiva de éste y (en principio<sup>39</sup>) pasa a ser compartida con el Congreso de la República”*. En ese sentido, añade que *“la iniciativa gubernamental exclusiva desaparece para tornarse compartida con la iniciativa del Congreso de la República para modificar rentas tributarias bajo tres condiciones: (i) que las modificaciones respeten el principio de unidad de materia que rige los proyectos de leyes de financiación presupuestal; (ii) que no aumenten los cálculos de las rentas presentadas por el Gobierno Nacional para acabar de financiar el presupuesto de la vigencia fiscal respectiva; y (iii) que no se trate de exenciones”*.

Dicho lo anterior, luego de describir las transformaciones que sufrió la modificación que inicialmente propuso el Gobierno Nacional sobre el artículo 240 del Estatuto Tributario (art. 77 según el texto sometido a votación en la cámara baja), el Procurador General de la Nación concluyó que *“(frente a lo aprobado por la Cámara de Representantes en segundo debate en relación con el artículo 240 del E.T. en lo correspondiente a la adición del párrafo 7, se tiene que el Gobierno Nacional le dio el aval y fue incluido dentro de lo aprobado en bloque en la ponencia mayoritaria”*. Dicha conclusión la soporta la Vista Fiscal al transcribir varios apartes del debate surtido en la Cámara de Representantes de donde se desprende que el párrafo 7º del artículo 77 del proyecto de ley (que corresponde al párrafo 7º del artículo 80 que ahora se demanda parcialmente) habría finalmente sido excluido del grupo de normas que no contaban con aval gubernamental.

Finaliza, sin embargo, el Ministerio Público indicando que, de todos modos, el aval gubernamental respecto del párrafo 7º del actual artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 *“no era necesario porque (...) el numeral 12 del artículo 150 (de la Constitución Política) establece que el Congreso de la República puede expedir leyes que creen o establezcan contribuciones fiscales sin necesidad del aval previsto en el artículo 154 (superior)”*; así como que *“el artículo 338 de la Constitución prevé que solamente el Congreso de la República puede imponer contribuciones fiscales y fijar sus elementos básicos (...) lo que incluye el tema de las tarifas”*; y que la aprobación de

---

<sup>39</sup> En su intervención, el Ministerio Público indica que la regla de iniciativa legislativa a que se hace referencia no aplica *“cuando se trate de exenciones contributivas nacionales o cuando la variación por iniciativa parlamentaria a las rentas tributarias aumente en cálculo de las rentas que haya fijado el Gobierno Nacional al presentar el proyecto de ley o que haya autorizado aumentar previamente durante el trámite del mismo”*.



dicho párrafo no dependía del aval del Gobierno puesto que *“no aumentó los cálculos de las rentas presentadas para acabar de financiar el presupuesto de la vigencia fiscal respectiva”*.

2. Frente del cargo por la eventual violación de los artículos 157 y 160 superiores que refieren al desconocimiento del principio de identidad legislativa en tanto el aparte legal demandado sería un tema nuevo no debatido ni aprobado en el primer debate conjunto de las comisiones económicas de las dos cámaras legislativas, la Vista Fiscal sostiene que la adición del párrafo objeto de la demanda *“se ciñó estrictamente al muy especial, definido y delimitado principios de unidad de materia que rige los proyectos de leyes de financiación presupuestal”*.

En el anterior sentido se indica que el tema propuesto en el proyecto de ley que presentó el Gobierno *“consistió en la modificación de la tarifa del impuesto de renta para personas jurídicas regulada en el artículo 240 del E.T.”* y que *“los puntos adicionales de tarifa de renta que se adicionan a las entidades financieras tienen como base las tarifas generales del impuesto de renta de las personas jurídicas y que fueron aprobadas en primer debate conjunto de las Comisiones Económicas de ambas cámaras”*.

3. Por último, el Ministerio Público no considera que el aparte legal impugnado sea contrario al principio de equidad tributaria.

## **VI. CONSIDERACIONES PREVIAS**

### **VI.I Competencia**

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 4º del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

Cabe señalar que, si bien dos de los tres cargos de la demanda corresponden a vicios formales eventualmente acontecidos dentro del trámite de formación de la Ley 1943 de 2018, la presentación de la demanda el pasado 19 de marzo de 2019<sup>40</sup> impidió que operara la caducidad de un año que prevé el numeral 3 del artículo 242 de la Carta Política para la declaración de tales vicios.

### **VI.III. Problemas jurídicos**

La Corte observa que la demanda se dirige a que se resuelvan los siguientes problemas jurídicos:

1. ¿Podía el Congreso de la República omitir el aval del Gobierno Nacional para aprobar el párrafo 7º del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018? En caso de que la respuesta a la anterior pregunta sea negativa, ¿fue el referido párrafo legal debidamente avalado por el Gobierno Nacional?

---

<sup>40</sup> Ver folio 1 del expediente.

2. ¿Cumplió el Congreso de la República con el trámite legislativo previsto en los artículos 157 y 160 de la Carta Política para la aprobación del párrafo 7° del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018?
3. ¿Atenta el párrafo 7° del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 contra el principio constitucional de equidad tributaria?

### **VI.III. Plan de la sentencia**

La Corte comenzará por (i) analizar si el contenido del párrafo 7° del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 requería del aval del Gobierno Nacional dentro del proceso legislativo que se siguió para su aprobación por parte del Congreso de la República. De ser así, la Corte examinará si dicho aval fue o no otorgado. (ii) Posteriormente, solamente en caso de que el estudio recién aludido no resulte en la inexecutable del párrafo demandado, la Corte estudiará si el trámite legislativo que se siguió para la aprobación de dicho párrafo cumplió con lo previsto por los artículos 157 y 160 de la Constitución Política. Del mismo modo, sólo en caso de que de los anteriores análisis no se advierta la inexecutable del párrafo impugnado, la Corte se pasará a estudiar si este se atiene al principio de equidad tributaria. (iii) Luego, si como consecuencia de lo anterior la Corte considera que existen razones para declarar la inexecutable del párrafo demandado, se pasará a estudiar lo atinente a los efectos en el tiempo de la sentencia a impartir. Dentro de este punto se explicarán las razones por las cuales, a pesar de la declaratoria de inexecutable de la totalidad de la Ley 1943 de 2018 por vicios formales según se dispuso en la Sentencia C-481 de 2019<sup>41</sup>, la Corte mantiene competencia para estudiar el fondo del asunto. (iv) A continuación, a modo de conclusión, se resumirán las razones que fundamentan lo decidido en la parte resolutoria de esta providencia. (v) Finalmente se sintetizará la motivación de la sentencia.

## **VII. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN**

### **1. EL CARGO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 347 DE LA CONSTITUCIÓN**

1.1. Según se desprende del artículo 114<sup>42</sup> y de los numerales 1 y 2 del artículo 150 de la Constitución<sup>43</sup>, el Congreso de la República cuenta con una amplia libertad de configuración para el desarrollo de su función legislativa. Esta situación corresponde a la cláusula general de competencia conforme a la cual *“la producción normativa, en los términos del artículo 150 de la Constitución, radica exclusivamente en el Legislador, siendo la habilitación al Ejecutivo de carácter limitado, a partir de condiciones y materias que dispone la misma Constitución. Ello debido a que es el Congreso la instancia que está dotada de mayor capacidad de deliberación democrática y donde, a*

---

<sup>41</sup> MP Alejandro Linares Cantillo.

<sup>42</sup> Const. Pol., Art. 114.- “Corresponde al Congreso de la República reformar la Constitución, hacer las leyes y ejercer control político sobre el Gobierno y la administración. (...)”

<sup>43</sup> Const. Pol., Art. 150.- “Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: 1°.- Interpretar, reformar y derogar las leyes; [y] 2°.- Expedir códigos en todos los ramos de la legislación y reformar sus disposiciones”.

*su vez, tienen asiento diferentes tendencias políticas, entre ellas las de carácter minoritario*”<sup>44</sup>.

1.2. Existen algunas materias, sin embargo, cuya iniciativa legislativa<sup>45</sup> le está constitucionalmente reservada al Ejecutivo<sup>46</sup>. Dentro de estas últimas y por virtud de la responsabilidad que le asiste al Gobierno en materia de política económica y de desarrollo<sup>47</sup>, los artículos 346 y 347 de la Carta<sup>48</sup> indican que le corresponde a este formular ante el Legislativo el proyecto de ley dirigido a la obtención de las rentas necesarias para financiar los gastos que a ejecutar en la respectiva vigencia. Conforme se señaló en Sentencia C-652 de 2015<sup>49</sup>, *“es al Gobierno a quien compete formular anualmente el presupuesto de Rentas y Ley de Apropriaciones, y presentar el proyecto al Congreso (...), incluyendo en éste las partidas que considera deben ser ejecutadas dentro del período fiscal respectivo(...) (C.P. arts. 346 y 347)”* (El énfasis es fuera de texto).

1.3. La anterior potestad gubernamental no se opone, por supuesto, a que el Congreso intervenga en el proceso legislativo que todo proyecto de ley debe seguir para ser válidamente incorporado al ordenamiento jurídico como ley de la República. Se trata, más bien, de que para los casos que contempla el numeral 1.2. *supra*, la voluntad esencial del Ejecutivo prevalezca sobre la del Legislativo, de manera tal que aquella no termine por desdibujarse dentro del trámite legislativo que el respectivo proyecto de ley debe seguir en el Congreso. Por esta razón, cualquier modificación sustancial que el Legislativo realice sobre un proyecto de ley cuya iniciativa le esté reservada al Ejecutivo depende de la aprobación o aval de este último. En palabras de la Corte, *“[cuando se trata] de un asunto (de) iniciativa privativa del ejecutivo, el proyecto (...) debe contar con el consentimiento expreso del Gobierno Nacional, lo que jurisprudencialmente se ha denominado (como) aval del Gobierno. Uno de los requisitos establecidos por la jurisprudencia constitucional en esta materia es que el aval puede ser dado por el Presidente*

---

<sup>44</sup> Sentencia C-253 de 2017, MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>45</sup> Según se rememoró en Sentencia C-066 de 2018 (MP Cristina Pardo Schlesinger) *“la jurisprudencia constitucional ha dispuesto que la iniciativa legislativa no es otra cosa que “la facultad atribuida a diferentes actores políticos y sociales para concurrir a presentar proyectos de ley ante el Congreso, con el fin de que éste proceda a darles el respectivo trámite de aprobación. Por eso, cuando la Constitución define las reglas de la iniciativa, está indicando la forma como es posible comenzar válidamente el estudio de un proyecto y la manera como éste, previo el cumplimiento del procedimiento fijado en la Constitución y las leyes, se va a convertir en una ley de la República.”* (C-1707 de 2000, M.P. Cristina Pardo Schlesinger)

<sup>46</sup> Están, por ejemplo, las cuestiones que prevé el inciso 2° del artículo 154 superior, según el cual: *“(...) sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes a que se refieren los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a, b y e, del numeral 19 del artículo 150; las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.”*

<sup>47</sup> Sentencia C-592 de 1995, MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

<sup>48</sup> *“El proyecto de ley de apropiaciones deberá contener la totalidad de los gastos que el Estado pretenda realizar durante la vigencia fiscal respectiva. Si los ingresos legalmente autorizados no fueren suficientes para atender los gastos proyectados, el Gobierno propondrá, por separado, ante las mismas comisiones que estudian el proyecto de ley del presupuesto, la creación de nuevas rentas o la modificación de las existentes para financiar el monto de gastos contemplados.*

*El presupuesto podrá aprobarse sin que se hubiere perfeccionado el proyecto de ley referente a los recursos adicionales, cuyo trámite podrá continuar su curso en el período legislativo siguiente.”*

<sup>49</sup> MP Luis Guillermo Guerrero Pérez.

*de la República o ser otorgado por el ministro titular de la cartera que tiene relación con los temas materia del proyecto.*”<sup>50</sup>

1.4. Descendiendo al asunto que ahora ocupa a la Corte, esta Corporación encuentra que el párrafo 7º, adicionado al artículo 240 del Estatuto Tributario por el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 corresponde a uno de esos asuntos que, al haber sido introducido por el Congreso en modificación sustancial de un proyecto de iniciativa gubernamental, requería del aval del Ejecutivo. Veamos:

1.4.1. Por una parte, en la exposición de motivos del proyecto de ley que el Gobierno presentó ante el Congreso de la República en desarrollo de las funciones que le otorgan los artículos 346 y 347 de la Carta<sup>51</sup>, se señaló que la política económica diseñada por el Ejecutivo para financiar los gastos durante la vigencia fiscal correspondiente estuvo dirigida a crear **“un paquete de medidas que mejor(e)n la competitividad de las empresas ajustando su carga tributaria actual (...), con el fin de incentivar la inversión, la generación de empleo y el crecimiento económico.”** Para ello, puntualmente se previó que *“las medidas que se proponen en el proyecto de ley se pueden clasificar en las siguientes tres categorías: i) formalización empresarial y laboral; ii) reducción de la tarifa efectiva; e, iii) incentivos tributarios para desarrollar inversiones de gran escala y en sectores (regiones) clave para el desarrollo del país”*. A efectos de lo anterior el mentado proyecto de ley previó, entre otras, una **“reducción de la tasa estatutaria de renta de 33% a 30%”** para las empresas<sup>52</sup>. (Énfasis fuera de texto)

1.4.2. Por otra parte, la jurisprudencia constitucional ha reconocido que la financiera es *“una actividad esencial para el desarrollo económico [que] constituye principal mecanismo de administración del ahorro del público y de financiación de la inversión pública y privada”*<sup>53</sup>. Así mismo, según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), *“(l)a relación entre crecimiento y desarrollo del sector financiero, es clara. El desarrollo del sector financiero reduce el costo del capital y mejora la asignación de recursos (aumentando la cantidad y calidad de los proyectos*

---

<sup>50</sup> Sentencia C-066 de 2018, MP Cristina Pardo Schlesinger. Sobre este particular, en Sentencia C-322 de 2017 (MP Antonio José Lizarazo Ocampo), la Corte precisó que *“en las materias sujetas a iniciativa privativa o exclusiva del Gobierno Nacional, el aval opera como una forma de activación del proceso legislativo o como una manifestación especial de consentimiento respecto de un asunto que se inició sin su previa aquiescencia, sin que, por su propia naturaleza, tenga la posibilidad de excluir el carácter autónomo del ejercicio deliberativo del Congreso, en lo que respecta a la configuración de las materias sujetas a su aprobación, en donde caben las adiciones, supresiones o modificaciones que se estimen pertinentes, con la única carga, no sujeta a un control específico del ejecutivo para su aprobación, de no alterar de forma sustancial la iniciativa, esto es, de dar trámite a una regulación radicalmente distinta a la propuesta. De esta manera, la iniciativa abre el espacio de deliberación y aprobación congresional, en materias específicas y claramente delimitadas por la Constitución, sin alterar la esencia de la autonomía parlamentaria y con una única limitante relativa a la custodia de la estructura sustancial del proyecto, cuya verificación no se sujeta a la capacidad decisoria del ejecutivo, sino, eventualmente, a un examen de constitucionalidad a través de los mecanismos ordinarios previstos en la Carta.”* También se puede consultar la Sentencia C-838 de 2008, MP Marco Gerardo Monroy Cabra.

<sup>51</sup> Proyectos de Ley No. 240 de 2018 en Cámara de Representantes y No. 197 de 2018 en Senado de la República.

<sup>52</sup> Gaceta del Congreso No. 933. Miércoles 31 de octubre de 2018. pág. 64.

<sup>53</sup> Sentencia C-640 de 2010, MP Mauricio González Cuervo.

*de inversión), impulsando con ello el crecimiento económico. Se ha demostrado que el crecimiento aumenta más que proporcionalmente la demanda por servicios financieros, permitiendo una mayor profundización de este sector. (...) hay consenso en que la relación entre crecimiento y profundización financiera es positiva y no son pocos los estudios que demuestran que el desarrollo financiero está positivamente correlacionado con las futuras tasas de crecimiento.*’<sup>54</sup>

1.4.3. En el anterior orden, si por un lado el proyecto de ley presentado por el Gobierno concibió la reducción del impuesto sobre la renta a las empresas como un mecanismo dirigido a impulsar su competitividad y el crecimiento económico; y por otro lado, los servicios prestados por las entidades financieras resultan intrínsecamente relacionados con el crecimiento económico y la competitividad empresarial, la Corte estima que la adición parlamentaria del párrafo 7° impugnado resulta evidentemente contraria al propósito del referido proyecto de ley. Es decir, en clara oposición a un proyecto de ley que aboga por la reducción de la tasa estatutaria de renta empresarial, el Legislativo introdujo una norma que establece una sobretasa específicamente destinada a gravar mayormente la renta de las entidades financieras; situación que, se reitera, resulta manifiestamente incompatible con el propósito del proyecto de ley de iniciativa gubernamental. Más allá, por virtud del fenómeno de la traslación tributaria<sup>55</sup>, la sobretasa impuesta a las entidades financieras podría terminar por encarecer los servicios prestados por estas, logrando que al menos parte de tal particular carga impositiva se traslade a sus respectivos consumidores, sobre quienes la referida sobretasa terminaría por incidir<sup>56</sup>. Es decir, la sobretasa que prevé el párrafo demandado redundaría en la ineficacia de la política económica perseguida por el Ejecutivo con su proyecto de ley (ver 1.4.1. *supra*) y, por ende, implicaría una modificación sustancial a un proyecto de ley de exclusiva iniciativa gubernamental; modificación ésta cuya validez, se insiste, dependía del aval que para el efecto otorgara el Gobierno Nacional.

En suma, por constituir una alteración sustancial al proyecto de ley presentado por el Gobierno, la introducción parlamentaria del párrafo 7° que prevé el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018, requería del correspondiente aval gubernamental (ver 1.3. *supra*). Esta situación exige entonces preguntarse si dicho aval fue o no efectivamente otorgado.

---

<sup>54</sup> Pollack, M. y A. García (2004), “Crecimiento, competitividad y equidad: rol del sector financiero”, serie Financiamiento del Desarrollo, N° 147 (LC/L.2142-P), Santiago, Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), noviembre

En: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5132/1/S045402\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/5132/1/S045402_es.pdf)

<sup>55</sup> La traslación “es el fenómeno por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto. Si por ejemplo, la fábrica de cemento agrega el importe del impuesto a sus costos de producción y aumenta el precio de venta del cemento a sus distribuidores, se produce la traslación del impuesto. (...)”

En: <http://www.diccionariojuridico.mx/definicion/traslacion/>

<sup>56</sup> “La incidencia es el fenómeno por virtud del cual la carga del impuesto recae sobre una persona, el último consumidor de las mercancías o de los servicios, que ya no encuentra ninguna otra persona a quien trasladar la carga del tributo. Su renta, o su capital, se disminuyen definitivamente con esa carga. A esa persona se le llama “incidido”, por vía indirecta, cuando ha recibido la carga trasladada, y en vía directa si siendo percutido no la ha trasladado.”

En: <http://www.diccionariojuridico.mx/definicion/incidencia-de-los-impuestos/>

1.5. Para responder la anterior pregunta la Corte comienza por señalar que, cuando se trata de avalar proposiciones del Legislativo que alteren sustancialmente un proyecto de ley de exclusiva iniciativa gubernamental, la aceptación del Ejecutivo puede manifestarse de diferentes formas. La jurisprudencia ha explicado que *“(e)l consentimiento expresado para dar el aval gubernamental debe estar probado dentro del trámite legislativo, pero no requiere ser presentado por escrito ni mediante fórmulas sacramentales. El aval tampoco tiene que ser dado directamente por el Presidente de la República, pudiendo ser otorgado por el ministro el titular de la cartera que tiene relación con los temas materia del proyecto.[87<sup>57</sup>] Incluso la sola presencia en el debate parlamentario del ministro del ramo correspondiente, sin que conste su oposición a la iniciativa congresual en trámite, permite inferir el aval ejecutivo.[88<sup>58</sup>] Además, la Corte ha aceptado que el aval sea otorgado por quien haga las veces del ministro correspondiente.[89<sup>59</sup>] En cuanto a la oportunidad en la que debe manifestarse el aval, se tiene que este debe manifestarse antes de la aprobación del proyecto en las plenarios.[90<sup>60</sup>]*”.<sup>61</sup>

1.6. De la variedad de modos en que el aval gubernamental logra cristalizarse, la Corte deduce que la negación de su otorgamiento tampoco requiere de una oposición tan rígida que se traduzca en un rechazo manifiesto y categórico. Basta con que dentro del trámite legislativo el Gobierno exprese con suficiente claridad su inconformidad con las adiciones legislativas del caso. Ciertamente, si bien es razonable aceptar que, como se afirmó en Sentencia C-066 de 2018<sup>62</sup> *“la intervención y coadyuvancia del Gobierno Nacional durante la discusión, trámite y aprobación de un proyecto de ley de iniciativa reservada, constituye una manifestación de la voluntad legislativa gubernamental y, desde esa perspectiva, tal proceder se entiende inscrito en la exigencia consagrada en el inciso 2° del artículo 154 de la Constitución Política<sup>63</sup>”*, de dicha jurisprudencia no se desprende que la ausencia de aval únicamente se configure cuando exista una manifestación expresa del ejecutivo, oponiéndose al trámite del proyecto.

---

<sup>57</sup> [87] Cfr C-121 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>58</sup> [88] Cfr Sentencia C-370 de 2004. M.P. Jaime Córdoba Triviño y Álvaro Tafur Galvis.

<sup>59</sup> [89] Cfr Sentencia C-177 de 2007, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

<sup>60</sup> [90] Cfr Sentencia C-121 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández

<sup>61</sup> En similar sentido, en Sentencia C-066 de 2018 (MP Cristina Pardo Schlesinger), la Corte manifestó que, según la jurisprudencia, *“(c)omo requisitos de dicho aval, señalaron las providencias que (i) el consentimiento expresado para dar el aval gubernamental debe necesariamente haber sido expresado dentro del trámite legislativo. Dijo la providencia “La iniciativa gubernamental exclusiva no sólo se manifiesta en el momento de la presentación inicial del proyecto de ley por el Gobierno, sino que también se ejerce mediante el aval ejecutivo impartido a los proyectos en curso, relativos a las materias sobre las que recae tal iniciativa privilegiada”; (ii) puede ser expreso o tácito; (iii) no requiere ser presentado por escrito ni mediante fórmulas sacramentales; (iv) el aval no tiene que ser dado directamente por el Presidente de la República, pudiendo ser otorgado por el ministro titular de la cartera que tiene relación con los temas materia del proyecto. Incluso la sola presencia en el debate parlamentario del ministro del ramo correspondiente, sin que conste su oposición a la iniciativa congresual en trámite, permite inferir el aval ejecutivo. La Corte ha aceptado que el aval sea otorgado por quien haga las veces del ministro correspondiente y (v) en cuanto a la oportunidad en la que debe manifestarse el aval, se tiene que éste debe manifestarse antes de la aprobación del proyecto en las plenarios”*.

<sup>62</sup> MP Cristina Pardo Schlesinger.

<sup>63</sup> Al igual que el artículo 347 superior, el inciso 2° del artículo 154 de la Carta prevé que ciertas leyes *“sólo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno”*.

1.7. En otras palabras, si el aval gubernamental que el ordenamiento superior ocasionalmente requiere se encuentra dirigido a impedir que, en tratándose de materias que comprometen cuestiones propias de la iniciativa del Ejecutivo, se legisle sin el consentimiento de este último<sup>64</sup>; y si, además, el otorgamiento del referido aval no requiere de “*fórmulas sacramentales*” y puede ser concedido tácitamente (ver 1.5. y nota al pie No. 61 *supra*), con mayor razón su rechazo también puede ser moderadamente informal e implícito cuando las manifestaciones del Gobierno sobre la inconveniencia o incompatibilidad de las adiciones legislativas con el proyecto de ley de su iniciativa reservada sean suficientemente claras e inequívocas.

1.8. Dicho lo anterior obsérvese cómo, más allá de que el mismo parlamentario que propuso la adición de aparte legal acusado<sup>65</sup> hubiera confesado que la respectiva sobretasa al sector financiero no tenía el aval del Gobierno<sup>66</sup>, en la Gaceta del Congreso No. 1048 del 28 de noviembre de 2018 se hace alusión a dos (2) reuniones, sostenidas el 26 y 27 de noviembre de esa anualidad con los parlamentarios ponentes y coordinadores del proyecto de ley, en donde el Ministro de Hacienda y Crédito Público manifestó sus reservas frente a la iniciativa de la sobretasa al impuesto sobre la renta de las entidades financieras.

1.9. En efecto, en la referida Gaceta No. 1048 de 2018 se lee que en la reunión del 26 de noviembre inmediatamente anterior “*(a)lgunos Honorables Congresistas señalan que el sector financiero no es un sector productivo, sino un sector de intermediación, por lo que proponen que se les imponga una sobretasa permanente en renta a dicho sistema con una tarifa del 5%, en vez de gravar las operaciones financieras. El Gobierno explica que actualmente el crédito está estancado, el crecimiento está en 1,27 y eso es preocupante porque el crédito está asociado a la actividad económica. No es intuitivo pensar que se van a reducir utilidades, sino que se traslada el costo a deudores o ahorradores. (...) El Ministro señala que no es de recibo argumentar que un sector de la economía que crece más debe pagar más bajo el concepto de equidad tributaria. Es un mal precedente que un sector sea discriminado respecto del resto de la economía.*” (Énfasis fuera de texto)<sup>67</sup>. Y en reunión del 27 de noviembre de 2018 se señaló que “*(...) los Honorables Congresistas presentaron sus argumentos a favor y en contra de la implementación (...) de la sobretasa para el sector financiero en el impuesto sobre la renta y complementarios. (...) analizaron la situación tributaria del sector financiero y los beneficios de recaudo que podría generar la imposición de la sobretasa a dicho sector. Entre tanto, el Ministro de Hacienda y Crédito Público advirtió las consecuencias de las dos iniciativas. Respecto a la sobretasa al sector financiero, expuso que podría presentarse una distorsión de la renta empresarial. (...)*” (Énfasis fuera de texto)<sup>68</sup>.

---

<sup>64</sup> Cfr. con nota al pie No. 121 de la Sentencia C-507 de 2008, MP Jaime Córdoba Triviño.

<sup>65</sup> Senador David Barguil Assis.

<sup>66</sup> Ver sesión plenaria del Senado de la República del 18 de diciembre de 2018, desde las 8:24:39 en: <https://www.youtube.com/watch?v=EbGO5bgLhxE>

<sup>67</sup> Pág. 47.

<sup>68</sup> Pág. 49.

1.10. La claridad de las anteriores manifestaciones del Ministro de Hacienda y Crédito Público sobre la inconveniencia del aparte legal impugnado lleva a la Corte a advertir que el Gobierno se opuso de modo informal e implícito, aunque de manera lo suficientemente clara e inequívoca, a otorgar el aval que requería la correlativa proposición parlamentaria para surgir a la vida jurídica.

1.11. Por tal razón, la Corte no comparte la solicitud de exequibilidad que el Jefe del Ministerio Público realizó respecto del primer cargo de la demanda. Ciertamente, al margen de que lo que se pudiera haber dicho en la sesión plenaria de la Cámara de Representantes que tomó lugar el 18 de diciembre de 2018, del respectivo trámite legislativo no se desprende que el Gobierno hubiere en momento alguno dado su aval, ni tácito ni expreso, a la proposición del Congreso relativa a la sobretasa al impuesto a la renta de las entidades financieras. De hecho, la situación que expone la Vista Fiscal evidentemente contrasta con las inequívocas manifestaciones que, dentro del trámite legislativo, hizo el Ministro de Hacienda en torno a la inconveniencia de dicha sobretasa. Más aún, para la Corte la certeza de lo transcrito en el numeral 1.9. *supra* se opone a la existencia de la duda razonable que daría lugar a la aplicación del principio *in dubio pro legislatoris* al que se accede para superar la eventual presencia de un vicio de procedimiento<sup>69</sup>.

Lo atrás expuesto basta para que la Corte concluya que el Gobierno no otorgó el aval para una proposición del Legislativo que, al alterar sustancialmente el proyecto de ley de exclusiva iniciativa gubernamental, requería del consentimiento gubernamental. Tal ausencia de aval es suficiente para que la Corte acoja las pretensiones de la demanda y declare inexecutable el párrafo legal impugnado por el vicio en el trámite que resulta de la vulneración a los artículos 346 y 347 de la Constitución Política.

## 2. LOS DEMÁS CARGOS DE LA DEMANDA

Dado que, según se explicó inmediatamente atrás, el párrafo demandado no es compatible con los artículos 346 y 347 superiores y ello es suficiente para declarar su inexecutable, la Corte considera que no se hace necesario pronunciarse sobre los demás cargos de la demanda.

## 3. EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA PRESENTE SENTENCIA

---

<sup>69</sup> En Sentencia C-332 de 2012 (MP Humberto Antonio Sierra Porto), la Corte manifestó que “*la Corte ha aplicado el principio in dubio pro legislatoris, según el cual, en caso de duda razonable acerca de la ocurrencia de un vicio de procedimiento, aquella debe ser resuelta a favor de la decisión mayoritaria adoptada por un cuerpo deliberante, como lo es el Congreso de la República. Se trata, en pocas palabras, de una manifestación del principio democrático.*” (Énfasis fuera de texto). En el mismo sentido, mediante Sentencia C-786 de 2012 (MP Luis Ernesto Vargas Silva), se sostuvo que “*(l)a Corte ha aplicado el principio in dubio pro legislatoris, según el cual, en caso de duda razonable acerca de la ocurrencia de un vicio de procedimiento, aquella debe ser resuelta a favor de la decisión mayoritaria adoptada por un cuerpo deliberante, como lo es el Congreso de la República. (...) Así las cosas, reitera la Sala la regla jurisprudencial según la cual, cuando quiera que no exista certeza acerca de la existencia de un vicio de procedimiento, tal duda debe ser resuelta a favor del Legislador.*” (Énfasis fuera de texto)



3.1. En su condición de juez constitucional de cierre, la Corte debe asegurarse de que las consecuencias de las sentencias que dicte en desarrollo de sus funciones defiendan la supremacía e integridad del texto superior<sup>70</sup> a través del tiempo. Para tal efecto, si bien el artículo 45 de la Ley 270 de 1996 (ley estatutaria de la Administración de Justicia)<sup>71</sup> establece que, por regla general, las sentencias que la Corte dicte en desarrollo de su función de control abstracto de constitucionalidad rigen hacia el futuro (*ex nunc*), de manera excepcional permite que este Tribunal decida si la efectiva protección de la Constitución requiere que los efectos de las declaratorias de inexecutableidad que se dicten sean modulados, surtiéndose distintamente en el tiempo. En estos últimos casos la Corte puede establecer que los efectos de sus sentencias sean diferidos a un futuro próximo y determinado<sup>72</sup> o, en su defecto, ordenar que tales efectos se surtan retroactivamente (*ex tunc* o hacia el pasado).

3.2. De este modo, al momento de adoptar una decisión, la Corte cuenta con diferentes alternativas que debe ponderar para el cabal ejercicio de sus funciones. En este sentido la Corte en Sentencia C-402 de 2010<sup>73</sup> explicó que, “(l)os efectos concretos de la sentencia de inexecutableidad dependerán entonces de una ponderación, frente al caso concreto, del alcance de dos principios encontrados: la supremacía de la Constitución -que aconseja atribuir a la decisión efectos *ex tunc*, esto es retroactivos- y el respeto a la seguridad jurídica -que, por el contrario, sugiere conferirle efectos *ex nunc*, esto es únicamente hacia el futuro”; afirmación esta que, debe precisarse, no permite concluir que siempre deba optarse por privilegiar los efectos *ex tunc* pues, como lo ha explicado la Corte, la seguridad jurídica que defienden los efectos *ex nunc* es un principio que ostenta rango constitucional según se deriva del preámbulo y de los artículos 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de la Carta Fundamental<sup>74</sup>.

3.3. Descendiendo al párrafo 7º que contempla el artículo 80 de la Ley 1943 cuya inexecutableidad la Corte declarará por las razones atrás expuestas, la Corte advierte que la modulación de los efectos de la presente sentencia no es necesaria. Justamente, si se considera: (i) que el impuesto sobre la renta a que alude el párrafo demandado es un tributo cuya efectiva causación se ocasiona el último día de cada año fiscal, el 31 de diciembre de cada uno de dichos años<sup>75</sup>; (ii) que el párrafo demandado comenzó a regir el 01 de enero

---

<sup>70</sup> Ver, entre otras, las siguientes sentencias: C-619 de 2003, MP Clara Inés Vargas Hernández; C-473 de 2013, MP Luis Guillermo Guerrero Pérez; y C-623 de 2015, MP Alberto Rojas Ríos

<sup>71</sup> Ley 270 de 1996, art. 45.- Reglas sobre los efectos de las sentencias proferidas en desarrollo del control judicial de constitucionalidad. “Las sentencias que profiera la corte constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la constitución política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la corte resuelva lo contrario.”

<sup>72</sup> Sobre los efectos diferidos de las sentencias de la Corte se pueden consultar las Sentencias C-700 de 1999 (MP José Gregorio Hernández Galindo) y C-747 de 1999 (MP Alfredo Beltrán Sierra).

<sup>73</sup> MP Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>74</sup> Cfr. Sentencias C-416 de 1994, MP Antonio Barrera Carbonell; y T-502 de 2002, MP Eduardo Montealegre Lynett.

<sup>75</sup> **Decreto 1625 del 11 de octubre de 2018 (Decreto Único Reglamentario en Materia Tributaria).- Artículo 1.6.1.5.7. Ejercicio impositivo.** “El año, período o ejercicio impositivo, en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, es el mismo año calendario que comienza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre.”// Mediante Sentencia 2008-00012 del septiembre 13 de 2012, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) sostuvo que “(...) el ‘anticipo’ se entiende como el pago adelantado de una obligación y, en el caso, la primera

de 2019; y (iii) que la presente sentencia se pronuncia antes del 31 de diciembre de 2019, la vigencia de dicho párrafo desaparecería antes de que el mismo pudiera producir efecto jurídico definitivo alguno. Es decir, si se pensara que la defensa del texto superior requeriría que la inexecutable del párrafo legal demandado se surtiera con efectos retroactivos, tal modulación carecería de cualquier efecto puesto que cualquier consecuencia derivada del poder vinculante que tuvo dicho párrafo durante su vigencia no podría imputarse a la sobretasa que éste previó pues la misma habría desaparecido del mundo jurídico antes de su causación. Dicho de otro modo, la obligación de pagar la referida sobretasa no llegó siquiera a nacer pues la inexecutable de su sustento legal devino antes de que esta efectivamente existiera.

3.4. Finalmente conviene explicar que, a pesar de que mediante Sentencia C-481 del pasado 16 de octubre de 2019<sup>76</sup>, la Sala Plena de la Corte declaró la inexecutable de la totalidad de Ley 1943 de 2018 por haberse desconocido en el curso del debate parlamentario los principios de publicidad y consecutividad, para la fecha esta esta Corporación conserva competencia para pronunciarse sobre los cargos elevados con el aparte legal objeto de la presente demanda. Precisamente, habida cuenta de que en la mentada Sentencia C-481 de 2019 la Corte expresamente dispuso que la respectiva declaratoria de la inexecutable producirá efectos diferidos al 1º de enero de 2020, para la fecha en que esta providencia se expide la norma demandada aún conserva vigencia y se refiere a un tributo que aún no se causa pues la correlativa obligación tributaria por el impuesto sobre la renta sólo se configura hasta el último día de cada periodo fiscal (ver nota al pie 75 *infra*); esto es, al 31 de diciembre de 2019. Así, toda vez que la Corte tiene competencia para pronunciarse sobre normas que, aún derogadas o declaradas inexecutables, siguen produciendo efectos en el mundo jurídico, el mero hecho de que para la fecha de pronunciamiento de la presente providencia la norma objeto de esta tenga la potencialidad de producir efectos, amerita la expedición de la aquella. No en vano, según se recordó en Sentencia C-192 de 2017<sup>77</sup>, “sólo en la medida en que la norma enjuiciada haya desaparecido del ordenamiento jurídico y no se encuentre produciendo efectos jurídicos, puede la Corte acudir a la figura de la sustracción de materia y, en consecuencia, abstenerse de adelantar el respectivo juicio de inconstitucionalidad” [51]<sup>78</sup>.

---

*cuota se causa con posterioridad al momento de la causación del impuesto de renta, es decir, al 31 de diciembre del año anterior*” (Énfasis fuera de texto) (En el mismo sentido se puede consultar la Sentencia 2007-00025 del 04 de marzo de 2010 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (CP Martha Teresa Briceño de Valencia)// En Sentencia 2006-03352 del 19 de octubre de 2017 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado (CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez) dijo que “(...) si el proceso de escisión se perfeccionó el 27 de enero de 2004 (cuando se inscribió en cámara de comercio la escisión), para el 31 de diciembre de 2003, fecha de causación del impuesto de renta de ese año, el traspaso en bloque del patrimonio de Sinclair S.A. a Tintas S.A., en virtud de la fusión, aún no se había surtido, (...)” (Énfasis fuera de texto).

<sup>76</sup> MP Alejandro Linares Cantillo.

<sup>77</sup> MP María Victoria Calle Correa.

<sup>78</sup> [51] Sentencia C-1144 de 2000 MP Vladimiro Naranjo Mesa (unánime), reiterada en la providencia C-819 de 2011 MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo (unánime). En reciente pronunciamiento, C-035 de 2016, la Corte insistió en tal regla al analizar si había lugar o no a analizar de fondo una disposición del Plan Nacional de Desarrollo del Gobierno anterior “La Sala debe determinar si esta norma se encuentra vigente, pues se trata de una disposición que hace parte del Plan Nacional de Desarrollo correspondiente al gobierno anterior. En caso de hallarse derogada o haber sido declarada inconstitucional previamente, en principio, ello derivaría a la carencia actual de objeto sobre el cual pronunciarse, salvo en caso de

#### 4. CONCLUSIONES

La Corte conviene en declarar la inexecutable del párrafo 7° que el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 le adicionó al artículo 240 del Estatuto Tributario. Las razones de tal inexecutable consisten que, si para ser válidamente incorporado al proyecto de iniciativa gubernamental, el referido párrafo requería de aval gubernamental dentro del respectivo trámite legislativo, como el mentado aval no fue otorgado, sino que, por el contrario, su inclusión fue inequívocamente descalificada por el Gobierno Nacional, al ser consecuentemente aprobado por el Congreso se incurrió en un vicio insubsanable por la violación a los artículos 346 y 347 de la Constitución Política.

#### 5. SÍNTESIS

Los actores acusaron al párrafo 7° que el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 le adicionó al artículo 240 del Estatuto Tributario por dos cargos formales y uno de fondo. Para los dos primeros cargos, la demanda respectivamente sostuvo: (i) que con ocasión de su materia, las normas vulneraban el artículo 347 superior en tanto estas requerían del aval gubernamental durante su trámite legislativo, sin que lo hubieran obtenido; y (ii) que se vulneraron los artículos 157 y 160 superiores, pues la proposición para la inclusión de las normas demandadas no fue sometida ni a discusión ni a votación en el curso del primer debate ante las comisiones conjuntas del Senado y Cámara. Finalmente, los actores sostuvieron (iii) que, las normas demandadas infringían el artículo 363 de la Constitución, por ser contrarias al principio de igualdad y, consecuentemente, al principio de equidad en materia tributaria.

La Corte encontró que, efectivamente, las normas demandadas correspondían a uno de los asuntos que, al haber sido introducidos por el Congreso en modificación sustancial a un proyecto de ley de iniciativa gubernamental, requería del aval del Ejecutivo. Lo anterior habida cuenta de que, contrario a lo previsto por las normas demandadas, en la exposición de motivos del respectivo proyecto de ley se señaló que mediante este se buscaba mejorar la competitividad empresarial, ajustando su carga tributaria mediante una reducción de la tarifa efectiva de su impuesto sobre la renta.

Verificado lo anterior, la Corte sostuvo que, al igual que sucede para el otorgamiento del aval, la negación de este “tampoco requiere de una oposición tan rígida que se traduzca en un rechazo manifiesto y categórico” y que, por el contrario, bastaba “con que dentro del trámite legislativo el Gobierno (expresara) con suficiente claridad su inconformidad con las adiciones legislativas del caso”. Así, tras constatar que tanto el parlamentario

---

*demostrarse que aún podría hallarse produciendo efectos jurídicos.”(MP Gloria Stella Ortiz Delgado, SP y AV María Victoria Calle Correa, Luis Guillermo Guerrero Pérez, Alejandro Linares Cantillo, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo y Jorge Iván Palacio Palacio, SP Alberto Rojas Ríos y AV Gloria Stella Ortiz Delgado y AP Luis Ernesto Vargas Silva).*

que propuso la adición de los apartes legales acusados confesó que su proposición no tenía el aval del gobierno, como que dentro del trámite legislativo tomaron lugar dos reuniones con los parlamentarios ponentes del respectivo proyecto en donde el Ministro de Hacienda y Crédito Público manifestó sus reservas frente de la iniciativa de la sobretasa al impuesto sobre la renta de las entidades financieras, la Corte concluyó que el Gobierno se opuso de modo informal e implícito, aunque suficientemente claro e inequívoco, a otorgar su aval a la proposición parlamentaria del caso; razón por la cual accedió a la solicitud de inexecutable de las normas demandadas sin que considerara necesario entrar a analizar los cargos restantes.

Cabe señalar que la inexecutable de las normas demandadas no fue diferida hacia el futuro, como ocurriera con los efectos de la sentencia C-481 de 2019 que declaró la inexecutable de toda La ley 1943 de 2018 por vicios de formación en su producción. Por lo anterior, los efectos de la inexecutable declarada son inmediatos.

### **VIII. DECISION**

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

### **RESUELVE**

Declarar INEXEQUIBLE el párrafo 7º que el artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 le adicionó al artículo 240 del Estatuto Tributario.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

**GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO**  
Presidenta

**CARLOS BERNAL PULIDO**  
Magistrado  
*Con salvamento de voto*

**DIANA FAJARDO RIVERA**  
Magistrada  
*Con salvamento de voto*

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ  
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO  
Magistrado  
*Con aclaración de voto*

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Magistrado  
*Con salvamento de voto*

CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
Magistrada

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS  
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS  
Magistrado  
*Ausente de comisión*

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General

**SALVAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO  
CARLOS BERNAL PULIDO  
A LA SENTENCIA C-510/19**

Expediente: D-13166

Magistrada ponente:  
Cristina Pardo Schlesinger

1. Con mi acostumbrado respeto por las decisiones de la Sala Plena, suscribo el presente salvamento de voto, en relación con la sentencia de la referencia. En mi concepto, la Sala Plena ha debido estarse a lo resuelto en la sentencia C-481 de 2019, que declaró inexecutable la Ley 1943 de 2018, con efectos a partir del 1° de enero de 2020. Esto, por cuanto no existen razones que justifiquen la decisión de modificar los efectos de la referida inexecutable diferida y, en su lugar, declarar la inexecutable del artículo 80 *ibidem* con efectos inmediatos o *ex nunc*, tal como se dispuso en esta sentencia.

2. En el caso *sub examine*, la Corte no presentó razón alguna –*sustancial o consecuencial*– que explique por qué, en relación con el artículo examinado, resulta necesario soslayar los efectos de cosa juzgada de la sentencia C-481 de 2019. En la sentencia de la referencia, la Corte no analiza por qué es indispensable –o *siquiera razonable*– sustituir los efectos de inexecutable diferida respecto del artículo 80 de la Ley 1943 de 2018 por los efectos inmediatos o *ex nunc*. En estos términos, la modificación de los efectos temporales de la declaratoria de inexecutable del referido artículo carece, por completo, de justificación.

*Fecha ut supra,*

**CARLOS BERNAL PULIDO**  
Magistrado