

PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

Bogotá, D.C., 9 de mayo de 2024

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Ciudad

Expediente: D-15672

Referencia: Acción pública de inconstitucionalidad interpuesta por Carolina Rozo Gutiérrez y otros contra el parágrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, *"Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones"*.

Magistrada Ponente: Paola Andrea Meneses Mosquera

Concepto No.: 7346

De conformidad con el artículo 278.5 de la Constitución Política¹, rindo concepto en el asunto de la referencia.

I. Antecedentes

Los ciudadanos Carolina Rozo Gutiérrez, Leonardo Cote Botero y Sebastián Santos Gracia interponen demanda de inconstitucionalidad contra el parágrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, cuyo texto completo puede ser consultado en el Diario Oficial 52.247.

Los accionantes solicitan que se declare la inexequibilidad de dicha norma por desconocer: (i) el principio de equidad y justicia fiscal, pues la fórmula de la tasa mínima de tributación incorpora elementos que no responden a la capacidad contributiva del sujeto pasivo (v. gr. utilidad contable); y (ii) el mandato de igualdad, en tanto establece un tratamiento injustificado para las empresas obligadas a consolidar estados financieros².

II. Consideraciones del Ministerio Público

En los términos de los artículos 150.12 y 338 de la Carta Política, el Congreso de la República tiene un amplio margen de configuración normativa en materia fiscal. Sin embargo, el mismo encuentra límites en el respeto de los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria, contemplados en los artículos 13, 95.9 y 363 Superiores³. Sobre el particular, en la jurisprudencia constitucional se ha explicado que:

¹ "Artículo 278. El Procurador General de la Nación ejercerá directamente las siguientes funciones: (...) 5. Rendir concepto en los procesos de control de constitucionalidad".

² Cfr. Artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

³ En la Sentencia C-056 de 2019 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), la Corte Constitucional señaló que "el principio de igualdad, así como los principios de equidad y justicia tributaria, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva".



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

(a) El *principio de igualdad* es un criterio general de naturaleza relacional que gobierna las diferentes relaciones entre el Estado y los individuos, incluidas las obligaciones fiscales, el cual involucra: “(i) *el deber de prodigar tratamiento análogo a los sujetos que están en condiciones relevantes similares*”; y, con fundamento en una razón suficiente, “(ii) *la procedencia del tratamiento jurídico diverso a los mismos sujetos o situaciones*”⁴; y

(b) El *principio de justicia y equidad tributaria* hace referencia a la necesidad de ponderar “*la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados*”⁵.

Entonces, los mandatos expuestos se encuentran inescindiblemente ligados en materia fiscal, ya que el principio de justicia y equidad tributaria “*es una manifestación de la igualdad en el campo impositivo, que resulta diferenciable del derecho a la igualdad, en tanto este último corresponde a un criterio universal de protección, mientras que el principio de justicia y equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del legislador*”⁶.

Con todo, a partir del significado de los referidos conceptos, se ha advertido que en su base “*se encuentra la noción de capacidad contributiva, entendida como la posibilidad económica de tributar, esto es, como la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica de cada sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos*”⁷. Por consiguiente, se ha señalado que el legislador desconoce los artículos 13, 95.9 y 363 Superiores, entre otras hipótesis, cuando “*el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente*”⁸.

En este sentido, el Ministerio Público considera que la demanda de la referencia está llamada a prosperar, porque la inclusión de la “*utilidad contable o financiera*” como elemento determinante de la fórmula para calcular la tasa mínima de tributación (TMT) impide que el cobro del impuesto de renta consulte la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

En efecto, “*existen registros contables que distan de la realidad en materia fiscal, pues no producen un enriquecimiento real, pero sí afectan la utilidad desde el punto de vista financiero*”⁹. Ciertamente:

⁴ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-117 de 2018 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

⁵ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-734 de 2002 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa).

⁶ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-117 de 2018 (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado).

⁷ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-057 de 2021 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera). En el mismo sentido, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha dicho que “*la capacidad contributiva busca establecer una correlación entre la obligación tributaria y la capacidad económica del contribuyente, de tal manera que sea esta última la que, en general, sirva de parámetro para cumplir con el deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas, en cumplimiento del deber consagrado en el artículo 95.9 de la Constitución Política*”. Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 4 de febrero de 2010 (16634) (M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

⁸ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-109 de 2020 (M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera).

⁹ Cfr. Intervención del ciudadano Luis Fernando Macías Gómez.



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

“Las normas NIIF parten de valoraciones y estimaciones bajo supuestos teóricos para que la contabilidad refleje, en la medida de lo posible, un valor de mercado de los activos. Por ello, los términos utilizados en el marco conceptual incluyen, entre otros, ‘técnicas de medición’, ‘estimaciones’, ‘importe estimado’, ‘precio por soportar la incertidumbre’.

Sin embargo, estas estimaciones y valoraciones no suponen de manera alguna un enriquecimiento real que cumplan con los supuestos fácticos del hecho generador del impuesto sobre la renta, es decir, no son susceptibles de capitalizarse o producir un incremento neto en el patrimonio. Por lo cual, pretender gravar estas estimaciones resulta contrario al principio constitucional de equidad por no atender la capacidad contributiva de los contribuyentes”¹⁰.

Al respecto, se recuerda que *“existen transacciones o hechos económicos que desde el punto de vista contable deben ser reconocidos o valorados en momentos diferentes o aplicando métodos de valoración que no son aceptables desde el punto de vista fiscal”¹¹*, por ejemplo, las *“diferencias en cambio”*, los *“cambios en el valor razonable de propiedades de inversión”*, la *“reversión de propiedades”* o, en general, las diferencias temporales sobre las que la legislación permite la *“conciliación de registros contables frente a lo dispuesto en el régimen normativo de impuesto de renta”¹²*.

En punto de ello, en la doctrina fiscal se ha reconocido la eficiencia de las tasas mínimas de tributación en términos de recaudo, al facilitar el cumplimiento de la obligación y la fiscalización por parte de la administración. Empero, también se ha advertido que al fundarse la base gravable de dichos impuestos en la utilidad comercial resulta indispensable la inclusión de mecanismos de compensación que permitan concertar las diferencias entre la contabilidad y la realidad fiscal, so pena de desconocer el mandato de capacidad contributiva asociado a los principios de igualdad, equidad y justicia¹³.

Precisamente, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha conceptuado que el uso del marco contable en materia tributaria no debe emplearse de manera acrítica, por cuanto el mismo *“conlleva al reconocimiento y medición de hechos económicos que no necesariamente generan capacidad contributiva, tales como: 1) mediciones a valor razonable, 2) deterioros, 3) costo revaluado de activos, 4) valor neto de realización de inventarios, 5) subvenciones, entre otros aspectos”¹⁴.*

Pues bien, para la Procuraduría *“la técnica dispuesta en el parágrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario carece de un elemento fundamental en su formulación: la exclusión de todas las partidas contables y fiscales de ingresos, costos y deducciones que carecen de realización fiscal”*. En concreto, *“como la tasa mínima, paradójicamente, termina gravando ingresos que no se consideran realizados*

¹⁰ Cfr. Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero.

¹¹ Cfr. Intervención del ciudadano Luis Fernando Macías Gómez.

¹² Cfr. Concepto de la Academia Colombiana de Jurisprudencia.

¹³ Cfr. Informe final del año 2015 presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria.

¹⁴ Cfr. Concepto 481 del 27 de abril de 2018.



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

fiscalmente, la norma debería entonces contener un mecanismo de compensación que permita descontar el valor pagado, cuando tales ingresos adquieran entidad fiscal". No obstante, en el precepto acusado no se incluyen elementos para responder a las referidas distorsiones asociadas a las ganancias por diferencia en cambio o por valoración de activos¹⁵.

Aunado a lo anterior, se tiene que la disposición cuestionada establece un trato diferencial para los grupos empresariales obligados a consolidar sus estados financieros, el cual es presentado por el legislador de manera arbitraria en detrimento de la optimización del mandato de igualdad. En efecto, por regla general, la capacidad tributaria se predica en relación con la resiliencia fiscal de los contribuyentes considerados individualmente, pero la normativa acusada modifica dicho principio sin que se evidencie justificación alguna en sus antecedentes legislativos¹⁶.

Específicamente, la disposición revisada establece que las compañías que conforman dichos conglomerados, a diferencia de las demás sociedades nacionales, deben tener en cuenta los estados financieros de terceros en la aplicación de la fórmula del tributo, porque en la liquidación respectiva están obligadas a incorporar la contabilidad de los miembros de su grupo comercial y, con ello, se introduce un elemento que permite el surgimiento de cargas tributarias disímiles, a saber:

*"Sucedee que si la empresa consolida estados financieros en un grupo debe calcular el IA [impuesto a adicionar] así las demás empresas que hacen parte del grupo no cumplan con una TTD mínima del 15% [TMT]. La desigualdad se presenta cuando esta empresa que consolida estados financieros terminaría cancelando obligaciones tributarias que eventualmente pueden llegar a ser mayores o menores a comparación de lo declarado por contribuyentes que están en su misma situación fiscal individual al no estar obligados a consolidar"*¹⁷.

Así pues, se observa que, en contravía de los deberes de publicidad y transparencia en el debate democrático, el Congreso de la República omitió develar los motivos para justificar un criterio colectivo en el cálculo de la tasa mínima de tributación que origina un trato diferencial, aunque es la regla general que cada *"contribuyente es independiente y liquida su impuesto sobre la renta con base en sus propios resultados"*¹⁸. Además, lo anterior impide un control efectivo de constitucionalidad, dado que inhibe la posibilidad de determinar si dicho trato disímil persigue una finalidad legítima, así como su idoneidad para cumplirla¹⁹.

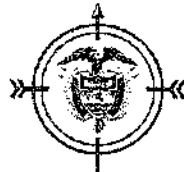
¹⁵ Cfr. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI).

¹⁶ Cfr. Gacetas del Congreso 917 y 1199 de 2022.

¹⁷ Cfr. Intervención de la Universidad del Rosario.

¹⁸ Cfr. Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero.

¹⁹ En todo caso, no debe desconocerse que, *"de cualquier manera, el cálculo especial aplicable a los grupos obligados a consolidar estados financieros parte de supuestos inconstitucionales, pues la utilidad depurada contiene eventos no realizados"*. Ello, pues la tasa mínima de tributación *"contiene deficiencias técnicas que no consideran la capacidad contributiva real y en el tiempo del contribuyente. Al omitir la exclusión de ingresos, costos y gastos no realizados, o no incluir un mecanismo de compensación o estabilización del impuesto en el tiempo, el impuesto mínimo pretermite la capacidad real de contribuir de los contribuyentes, tanto de los que*



PROCURADURIA
GENERAL DE LA NACION

En este orden de ideas, la Procuraduría comparte la posición de los intervinientes que evidencian la inconstitucionalidad de la normativa demandada, en tanto:

“La tasa mínima de tributación (TMT) desconoce los principios constitucionales de equidad, justicia y capacidad contributiva debido a que calcula un impuesto mínimo para las sociedades nacionales incluyendo ingresos contables estimados o potenciales, que no reflejan un verdadero enriquecimiento del contribuyente. De esta forma, la norma demandada desconoce que, si no hay incremento patrimonial o enriquecimiento que revele una capacidad contributiva correlativa, no puede haber impuesto alguno.


Lo anterior se acentúa en el caso de sociedades que consolidan sus estados financieros, toda vez que pueden estar gravados con un impuesto derivado de la situación financiera y contable de otro contribuyente, a saber, una sociedad que pertenece al grupo que consolida los estados financieros”²⁰.

Así las cosas, la Procuraduría solicitará que se declare la inexecutable del párrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, porque desconoce los principios de igualdad, equidad y justicia tributaria (artículos 13, 95.9 y 363 Superiores).

III. Solicitud

Por las razones expuestas, el Ministerio Público le solicita a la Corte Constitucional que declare la **INEXEQUIBILIDAD** del párrafo 6° del artículo 240 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 10 de la Ley 2277 de 2022, “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”.

Atentamente,



MARGARITA CABELLO-BLANCO
Procuradora General de la Nación

Proyectó: Santiago Bernal Vázquez – Asesor Grado 19.

Revisó y aprobó: Juan Sebastián Vega Rodríguez – Procurador Auxiliar para Asuntos Constitucionales. *JSVR*

consolidan estados financieros como de los que no”. Cfr. Intervención de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI).

²⁰ Cfr. Concepto del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero. En la misma línea argumentativa, se pueden consultar las intervenciones de la Universidad del Rosario y la Academia Colombiana de Jurisprudencia.

Procuraduría General de la Nación
Carrera 5 No. 15-80, Bogotá, D.C. | Teléfono: 601- 587-8750 | www.procuraduria.gov.co