

IV. EXPEDIENTE D-13572 - SENTENCIA C-486/20 (noviembre 19)
M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo

1. Norma demandada

LEY 1819 DE 2016
(diciembre 29)

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

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

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

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

2. Decisión

Declarar la **EXEQUIBILIDAD**, por los cargos examinados en esta sentencia, de la expresión “*No será aceptada la deducción por concepto de pago de regalías a vinculados económicos del exterior ni zonas francas, correspondiente a la explotación de un intangible formado en el territorio nacional*” contenida en el artículo 70 de la Ley 1819 de 2016, “*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*”.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte Constitucional se pronunció sobre cuatro cargos vinculados, en su orden, (i) con el derecho a la igualdad y el principio de equidad tributaria (*en su dimensión sistémica horizontal*); (ii) con la capacidad contributiva y la justicia tributaria (*incluida la valoración individual de la equidad en el tributo*); (iii) con la configuración de una supuesta omisión legislativa relativa; y (iv) con el principio de certeza como manifestación del principio de legalidad de los tributos.

En cuanto al primer cargo, concluyó que el citado precepto legal se ajusta al derecho a la igualdad y a la dimensión sistémica de la equidad en su vertiente horizontal, teniendo en cuenta que la asimilación que se realiza por las actoras, frente a aquellos contribuyentes que también pagan regalías por intangibles formados en el exterior y frente a aquellos que asumen ese valor por la explotación de intangibles formados en Colombia a compañías no vinculadas, corresponden a situaciones no asimilables y, por ende, no susceptibles de comparación, pues la condición de cada contribuyente y de cada vínculo alegado son distintos.

En lo que respecta al segundo cargo, explicó que el control de constitucionalidad dirigido a determinar si el Legislador se ajustó o no a los principios de justicia y de

equidad tributaria y, por ende, si se sujetó o no efectivamente a una base reveladora de la capacidad contributiva de las personas y de su posibilidad real de financiar el tributo en los términos del artículo 95.9 del Texto Superior, se encuentra sometido a la verificación de si la medida fiscal adoptada es acorde con el principio de razonabilidad. Al llevar a cabo dicho juicio en su intensidad leve, encontró que el fin buscado por la norma es constitucionalmente legítimo, además de que el medio empleado no está proscrito por la Carta y es idóneo para alcanzar dicho fin.

En lo atinente al cargo por omisión legislativa relativa, consideró que, superado el argumento sobre la supuesta vulneración del derecho a la igualdad argüido por las demandantes, este cargo no podría prosperar toda vez que un componente necesario de este tipo de juicios es, precisamente, la constatación de un mandato expreso en términos de incluir al grupo que presuntamente el Legislador no incluyó.

Finalmente, en lo que atañe al principio de certeza como expresión de la legalidad de los tributos, sostuvo que la expresión “*intangible formado en el territorio nacional*” es susceptible de ser aprehendida por su intérprete con el grado de claridad suficiente requerido para su aplicación.

4. Salvamento de voto

En relación con los distintos cargos que fueron planteados en la demanda y que dieron lugar a un fallo de fondo, el magistrado **ALEJANDRO LINARES CANTILLO** se apartó de lo resuelto por este Tribunal y manifestó su salvamento de voto, al considerar –en específico– que el precepto legal acusado sí vulnera la capacidad contributiva y los mandatos de justicia y equidad tributaria (CP art. 95.9). A su juicio, si bien esta Corporación ha señalado que las deducciones son de origen legal y no constitucional, de suerte que su consagración se somete al principio básico de autonomía legislativa, no es menos cierto que la Corte igualmente ha admitido que dicha atribución, a pesar de ser amplia, no es absoluta, por lo que debe ser ejercida dentro de los estrictos límites que se aplican tanto a los tributos individualmente considerados, como al sistema tributario en su conjunto.

En este contexto, para el magistrado **LINARES**, el control de constitucionalidad dirigido a determinar si el Legislador se ajustó o no a los principios de equidad y justicia tributaria y, por ende, si se sujetó o no efectivamente a una base reveladora de la capacidad contributiva de las personas y de su posibilidad real de pagar el tributo, se encuentra sometido a la verificación de si la medida fiscal adoptada es acorde con el principio de razonabilidad. Así lo ha admitido este Tribunal, de forma reiterada, entre otras, en las sentencias C-409 de 1996, C-734 de 2002, C-876 de 2002, C-250 de 2003, C-1003 de 2004, C-164 de 2014 y C-052 de 2016.

Siguiendo entonces el test leve que se ha impuesto en materia tributaria, a juicio del magistrado **LINARES**, la medida adoptada por la norma legal acusada no es *idónea* ni *adecuada* para conseguir los fines propuestos, por cuanto su ámbito de regulación no se dirige de manera directa y específica hacia la prevención de una operación constitutiva de elusión. Por el contrario, bajo una descripción amplia y genérica, se termina consagrando una prohibición de deducción de plano que excluye la posibilidad de tener como erogación para efectos de determinar la renta líquida del impuesto sobre la renta, los pagos que se hacen por regalías entre vinculados económicos del territorio nacional hacia el exterior, por el solo y único hecho de que se haga uso de un *intangible formado en Colombia*. En este sentido, para el magistrado **LINARES**, no se brindó ningún elemento de juicio para entender por qué esa operación, que en realidad es la prevista en la norma acusada, constituye una práctica de elusión en todos los casos.

En efecto, en todas las explicaciones brindadas sobre el precepto demandado, se justificó que la práctica fiscal agresiva que se busca precaver, es aquella en la que

alguien forma un intangible en el territorio nacional, incurriendo en gastos deducibles, y luego lo transfiere o cede (pagando impuestos) a una vinculada en el exterior o zona franca, reservando el uso del intangible a cambio de una regalía (con retención en la fuente). Se justificó que esa operación, a mediano y largo plazo, llevaba a que los “beneficios tributarios” no compensaran y fuesen mayores a la tributación final del contribuyente involucrado, calculando, específicamente, el valor del impuesto pagado por el intangible y la retención en la fuente sobre las regalías. A pesar de ello, en ningún aparte de la disposición legal impugnada se incluye como condición la venta, transferencia o licenciamiento previo de quien formó el intangible, y menos aún, que éste lo introduzca de nuevo al territorio nacional a cambio de un canon o regalía, como parte de una operación entre vinculados económicos.

Por lo anterior, a juicio del magistrado **LINARES CANTILLO**, es claro que la medida prevista en la norma acusada no se ajusta al requisito de idoneidad o aptitud, que constituye la base del test leve de razonabilidad, ya que su contenido y sus ingredientes normativos no están realmente dirigidos a precaver la operación que se considera generadora de elusión. **Lo que se está afectando, sin que exista una justa causa que lo autorice, es el proceso de creación de intangibles en Colombia (patentes, marcas de fábrica o de comercio, modelos de utilidad, nombres comerciales, dibujos industriales, derechos de autor y conexos, etc.), pues emerge, con absoluta claridad, que la otra expresión de utilización de los intangibles, como lo es la autorización de uso o licenciamiento de un activo inmaterial formado en el exterior, entre esos mismos vinculados económicos, sí admite su deducibilidad, al tenor de lo previsto en el artículo 124 del Estatuto Tributario.**

Las deducciones no son beneficios, por más de que la jurisprudencia haya usado erróneamente ese concepto; se trata de minoraciones estructurales que se restan o detraen de la renta para determinar la base gravable del impuesto, conforme a los mandatos de justicia y equidad, es decir, para hallar la verdadera capacidad contributiva. Eliminar de plano tal posibilidad, sin que exista un principio de razón suficiente, como acontece con la norma demandada, lo que conduce es a que se impongan tributos por fuera de la realidad económica del contribuyente, desconociendo el deber de ajustar las cargas impositivas a una base reveladora ajustada a derecho, a lo que es justo, a lo que es lo correcto, a lo que efectivamente constituyen ingresos y genera una renta depurada y susceptible de ser gravada.

Por lo demás, para el magistrado LINARES, el precepto acusado solo conduce a desincentivar ex ante la formación de intangibles en Colombia, aunado a que presume la mala fe del contribuyente que utiliza esos activos inmateriales dentro de esquemas de vinculación económica, que implican el pago de regalías al exterior o a zonas francas. Incluso, se renuncia de antemano a las funciones de fiscalización que tiene la DIAN, entre ellas, las derivadas del régimen de precios de transferencia. Todo lo anterior en una clara violación de la justicia y equidad tributaria, ya que, por fuera del sustento básico que brinda el principio de razonabilidad, se termina imponiendo una base gravable que no corresponde con la realidad económica del contribuyente.