

Sentencia C-272/22

Referencia: Expediente D-14501

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 62 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*

Demandante: David Mauricio Leal Cortés

Magistrado ponente:
JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR

Bogotá D.C., veintiocho (28) de julio de dos mil veintidós (2022)

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 Ley 2067 de 1991, ha proferido la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. El 2 de noviembre de 2021, mediante correo electrónico enviado a la Secretaría General de la Corte Constitucional,¹ el ciudadano David Mauricio Leal Cortés presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, por medio del cual se modifica el inciso tercero del artículo 107 del Estatuto Tributario (ET).

2. El accionante consideró que el artículo demandado desconocía los artículos 29 y 116 de la Constitución Política. Del escrito de la demanda se pueden abstraer tres cargos: (i) la presunta vulneración del principio de legalidad contenido en el artículo 29 superior, (ii) la supuesta vulneración del artículo 116 de la Constitución Política y por último, (iii) la vulneración de la dogmática penal constitucionalizada.

3. Por Auto del 22 de noviembre de 2021, se inadmitió la demanda y se le concedió al ciudadano el término de tres días para que procediera a corregirla. En primer lugar, porque no explicó con suficiencia por qué, en este caso, no operaba la figura de la cosa juzgada constitucional en relación con la Sentencia C-002 de 2018. En segundo

¹ Ver página número 1 del expediente D-14501.

lugar, porque, a pesar de que demandó la totalidad del artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, los cargos solo se dirigían contra algunos fragmentos del mismo, de modo que era necesario precisar el objeto de la demanda. En tercer lugar, porque la demanda incumplió los requisitos mínimos de carga argumentativa para suscitar un juicio de constitucionalidad.

4. El 29 de noviembre de 2021, el ciudadano presentó escrito de corrección a la demanda. En este, procuró esclarecer el objeto de la demanda y resolvió los cuestionamientos sobre la figura de la cosa juzgada constitucional. Simultáneamente, reformuló la estructura del escrito presentada en la demanda inicial y fusionó el primer y tercer cargo, esto es, la presunta vulneración del principio de legalidad contenido en el artículo 29 de la Constitución Política y la presunta vulneración de la dogmática penal constitucionalizada. A su turno, a modo de segundo cargo, mantuvo el cuestionamiento por la presunta vulneración del artículo 116 de la Constitución Política.

5. Por Auto del 15 de diciembre de 2021, se estimó que solo en lo referido al nuevo primer cargo, *prima facie* el ciudadano atendió las deficiencias advertidas en el auto de inadmisión y, por tanto, se procedió a su admisión. Además, se concluyó que el segundo cargo mantuvo sus falencias argumentativas y no logró desvirtuar la existencia de la cosa juzgada con respecto de la vulneración de la garantía del juez natural y de la presunción de inocencia como componentes del debido proceso, por lo que se dispuso su rechazo.

6. Una vez cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver sobre la demanda de la referencia.

A. La norma demandada

7. A continuación, se transcribe el texto de la norma demandada y se subraya el aparte específicamente cuestionado por el actor:

“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.

EL CONGRESO DE COLOMBIA,

DECRETA:

(...)

Artículo 62. Modifíquese el inciso 3o del artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual

² Publicada en el Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

quedará así:

En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán imputarlo en el año o periodo gravable en que se determine que la conducta no es punible, mediante la providencia correspondiente.”

B. La demanda

Presunta vulneración del principio de legalidad y de la dogmática penal constitucionalizada (artículo 29 de la Constitución Política). Único cargo admitido

8. El demandante acusó al artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 de vulnerar el principio de legalidad contenido en el artículo 29 de la Constitución Política y la dogmática penal constitucionalizada. En su opinión, el artículo 29 de la Constitución exige que el legislador defina expresamente quién es el sujeto activo de una infracción para poder definir la sanción, pues de otra manera se violaría el principio de legalidad.

9. A juicio del demandante, la prohibición de tomar como deducción las expensas que tienen como fuente una conducta delictiva constituye una sanción administrativa. En su opinión, el contribuyente pudo incurrir en las expensas sin conocer su origen delictivo, por lo que, impedirle que pueda deducir la expensa sería no reconocer un costo o gasto en el cual incurrió para el desarrollo de su actividad productora de renta. Así, expuso el ciudadano: *“Efectuada la lectura de la norma resulta claro que la DIAN puede desconocer, previo a una sentencia proferida por un juez penal, cualquier deducción de expensas que provengan de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo, autorización fuertemente cuestionada a través de la demanda. Asimismo, se destaca que de la lectura literal de la citada norma es posible afirmar que la sanción deberá recaer sobre los contribuyentes que hayan generado expensas en contravía de la prohibición dispuesta por el legislador. En ese sentido, la norma es clara sobre la prohibición que establece y sobre la persona merecedora de sanción por el incumplimiento de dicha prohibición, sin embargo, no hay claridad sobre quién debe cometer determinado delito para que la sanción opere. De una primera lectura se puede desprender la idea de que la conducta delictiva debe ser realizada por el contribuyente al que posteriormente se le aplica una sanción, pero revisado y analizado el concepto de expensas salta a la vista que para su generación es necesario la intervención de varias personas, por lo que surgen algunos cuestionamientos; de la norma se desprende que puede bastar con que la conducta prohibida sea ejecutada por alguno de los terceros que intervienen en la realización*

*de expensas y no que deba ser realizada directamente por el contribuyente sancionado con la negativa de reconocer los deducibles de expensas consagrados en el primer inciso del artículo 107 del Estatuto Tributario Nacional.”*³

10. Señaló que la disposición contiene una sanción que no es determinada ni determinable en relación con el sujeto que debe cometer la conducta delictiva. Consideró que terceros distintos al sujeto pasivo del impuesto pueden incurrir en la conducta ilícita y, sin embargo, la sanción administrativa a que se ha hecho referencia solo recae sobre el contribuyente, a pesar de que este pueda ser inocente. Así, el accionante consideró que la norma permite *“la aplicación de sanciones tributarias sobre personas que no han ejecutado acto alguno en contravía de la ley penal”*.⁴ Ello genera una insalvable indeterminabilidad en el tipo sancionatorio, por lo que se vulnera el principio de legalidad.

11. Para el ciudadano se debe entender que: *“Uno de los principios que estructuran el derecho al debido proceso prescrito por el artículo 29 Superior, como se señaló en el aparte anterior, es el de legalidad, según el cual “Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa”. Este precepto supone, según la Sentencia C-592 de 2005, que el legislador debe tener en cuenta lo siguiente: “(i) definir de manera clara, concreta e inequívoca las conductas reprobadas, (ii) el señalar anticipadamente las respectivas sanciones, así como (iii) la definición de las autoridades competentes y (iv) el establecimiento de las reglas sustantivas y procesales aplicables, todo ello en aras de garantizar un debido proceso”. (Negritas fuera de texto) (Sentencia C-444, 2011). Para entender mejor la problemática de la falta de especificidad en la norma es necesario considerar el concepto de “expensas”. Las expensas se deben entender como los gastos que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta, de manera que sin ellos no se puede obtener renta. Siendo así, queda claro que la generación de expensas por parte de una persona depende directamente de los gastos que genera en el desarrollo de su actividad productora de renta, lo que a su vez conlleva a la necesidad de relacionarse con proveedores. Revisada la definición de expensas y el reproche realizado a través de la demanda sobre la violación al artículo 29 de la Constitución Política, resulta evidente la omisión en que incurrió el legislador al no establecer de forma concreta a la persona que debe cometer cualquier conducta típica consagrada en la ley como delito sancionable a título de dolo, para que la administración tributaria pueda aplicar la sanción consagrada en el artículo 62 de la ley 1819 de 2016. La norma, ambigua como es evidente, deja dudas tales como ¿Puede la administración tributaria desconocer los deducibles de expensas a aquellos contribuyentes que no han cometido delito alguno, pero que luego de aplicadas labores de debida diligencia generan gastos con proveedores cuyas actividades resultan ser delictivas?”*⁵

12. De acuerdo con el ciudadano: *“Según la interpretación exegética de la norma,*

³ Corrección a la demanda del 29 de noviembre de 2021.

⁴ Ibidem.

⁵ Ibidem.

la sanción dispuesta a través del artículo objeto de demanda, se puede aplicar a los contribuyentes que no han cometido acción alguna contra la Ley penal, pero que se han relacionado con proveedores que sí han ejecutado acciones de esta naturaleza. Por otra parte, el sustanciador encuentra que el primer cargo de la demanda carece de pertinencia porque ‘en lugar de cuestionar algún aspecto objetivo de la disposición, funda su reproche en una situación hipotética, que es la de que un tercero puede cometer la conducta típica y, aun así, resultar afectada la persona natural o jurídica que ha aplicado la deducción de expensas’. “Lo que se pretende demostrar con la argumentación de la demanda, es el vacío que dejó el legislador al no especificar quién debe cometer la conducta sancionada por la ley penal para que no sean aplicables los deducibles al contribuyente. La anterior no es una situación hipotética pues corresponde a un hecho que ocurre en la generación de expensas. Como ya se evidenció, en ella concurren más de una persona, cuando menos el contribuyente y su proveedor. De tal suerte, es claro que actualmente la administración tributaria encuentra justificación legal para ejecutar actuaciones que, como se sustenta a lo largo de la demanda, llevan a la violación de derechos fundamentales.”⁶

13. Además, adujo que las personas jurídicas no son responsables penalmente, de manera que si llegan a ser sancionadas por virtud de lo dispuesto en la norma censurada, no pueden ser acusadas luego en un proceso penal y, por tanto, no podrán defenderse: *“Recuerde que la norma sólo establece sobre quién recae la sanción, el contribuyente que puede ser persona natural o jurídica, pero no quién debe cometer la conducta delictiva que conlleva a la imposición de la misma. Se debe considerar también la presunción de inocencia, la cual, tal como se mencionó en la demanda y en la sentencia C-002 de 2018, no se ve vulnerada en el proceso administrativo que lleva a cabo la DIAN, pero sí en el posterior proceso judicial que se realiza con ocasión a la compulsión de copias que debe realizar la Administración Tributaria. Sobre lo primero es necesario tener en cuenta que en Colombia no existe responsabilidad penal de las personas jurídicas, como lo ha recordado de forma clara esta Corporación en diferentes sentencias, como la T-1193 de 2004. Esto es así porque para la comisión de delitos se requiere que medie la voluntad de la persona que realiza la acción, lo cual no puede suceder con las personas jurídicas pues son ficciones jurídicas que carecen de voluntad. De la lectura literal de la norma se evidencia que la sanción establecida en ella puede aplicar a cualquier contribuyente, persona natural o jurídica, que solicite los deducibles de expensas ante la DIAN. Se permite así que la DIAN desconozca deducibles de expensas a personas jurídicas que por la imposibilidad de expresar su voluntad no pueden cometer conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. Entonces, la norma faculta a la Administración Tributaria para desconozca deducibles de expensas por la comisión de delitos sobre personas que no tienen la capacidad para cometerlos. Derivado de la falta de responsabilidad penal de las personas jurídicas se extrae de forma lógica la vulneración al debido proceso al que conlleva la norma. Esto en el entendido que, en su último enunciado la disposición*

⁶ *Ibidem.*

demandada dispone la obligación de compulsar copias a la autoridad competente para que verifique la ocurrencia del punible cuya comisión determinó previamente la Administración Tributaria. La consecuencia de la inexistencia de responsabilidad penal de las personas jurídicas en Colombia es que tampoco exista un proceso penal para determinar su participación en la conducta que se le reprocha, lo que indudablemente conlleva a que, de manera objetiva y cierta haya una vulneración al debido proceso, derecho fundamental consagrado en el artículo 29 de la Carta Magna.”⁷

14. Por último, señaló que el principio de legalidad se vulnera cuando se compulsan copias desde la DIAN a la Fiscalía General de la Nación al momento de recibir el caso, ya que: “[s]e desprende entonces que la presunción de inocencia ha sido desvirtuada en un proceso administrativo y se invierte de manera inconstitucional la carga de la prueba para que sea ahora el investigado quien deba probar ante la Fiscalía y ante un juez de conocimiento, que no cometió acción punible alguna. Como se evidencia, la anterior conclusión no es extraída de una lectura aislada y subjetiva de la norma, sino que se desprende de la interpretación exegética del aparte del texto en que se establece que la autoridad competente deberá determinar si la conducta que llevó a cabo la administración tributaria a desconocer la deducción es o no punible.”⁸

C. Intervenciones

15. Dentro del término de fijación en lista, la Corte Constitucional recibió 6 intervenciones. En una intervención conjunta, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) solicitaron la exequibilidad del de la norma. De la misma manera lo hizo la Universidad Externado de Colombia. Por su parte, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario y un ciudadano solicitaron la exequibilidad condicionada. A su turno, la ciudadana invitada experta Catalina Hoyos Jiménez solicitó la inexecutable de la norma acusada.⁹ A continuación se resumen los argumentos propuestos por los intervinientes:

a) Intervenciones con solicitud de exequibilidad

i) Ministerio de Hacienda y Crédito Público y DIAN

16. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN, consideraron que la norma acusada es executable, porque respeta el principio de legalidad y la dogmática penal constitucionalizada. Para el efecto, señalaron que: “(i) que el objetivo de la modificación incorporada al inciso tercero del artículo 107 del Estatuto Tributario, tanto en la Ley 1607 de 2012 como en la Ley 1819 de 2016, consistía en facultar a

⁷ *Ibidem.*

⁸ *Ibidem.*

⁹ Dentro del expediente reposa comunicación remitida por la Directora del Consultorio Jurídico de la Universidad de los Andes en la cual comunicó que no emitirían ningún pronunciamiento.

la administración tributaria para rechazar aquellos gastos o erogaciones provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo, permitiendo mayor transparencia en las operaciones realizadas por los contribuyentes; y (ii) que la disposición demandada se enmarca dentro de los postulados constitucionales invocados como presuntamente vulnerados, no siendo contraria al principio de legalidad o la dogmática penal, en el entendido que la misma no puede considerarse de manera aislada a la normatividad a la que pertenece y no se encuentra desprovista de las garantías propias del debido proceso, y considerando que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria.”

17. En relación con el objetivo de la norma demandada, la intervención conjunta sostuvo que: *“Con el fin de establecer instrumentos de lucha contra la evasión a través de la implementación de mecanismos de control fiscal que permitieran una mayor transparencia en las transacciones, evitaran la evasión y el fraude, y mejoraran el recaudo y promovieran la eficiencia del sistema tributario, el Legislador, mediante el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012, incorporó una limitación a la deducibilidad de expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo.”*

18. Indicó que “dentro del trámite legislativo, en el texto propuesto para primer debate del proyecto de ley No. 166 de 2012 Cámara y 134 de 2012 Senado, se incluyó la modificación al artículo 107 del Estatuto Tributario, la cual tenía como propósito:

‘Prohibición de deducibilidad de expensas provenientes de infracciones penales.

‘El artículo 128 de la ponencia prohíbe la deducibilidad de estas expensas. En concordancia con los compromisos adquiridos por Colombia en el marco del ingreso a la Organización de Cooperación al Desarrollo Económico (OCDE), se crea un artículo nuevo para adicionar al artículo 107 del Estatuto Tributario en el sentido de prohibir la deducibilidad de expensas relacionadas con actividades que constituyan infracciones penales.’”

A continuación indicaron que, luego, el texto se aclaró para darle los efectos fiscales a la norma, así:

“Se modifica artículo de expensas derivadas de conductas constitutivas de infracción penal para aclarar que no lo son aquellas que provengan de una actividad consagrada como delito sancionable a título de dolo. Además se aclara que la Administración Tributaria podrá desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición a fin de darle efectos fiscales”.

19. A juicio del Ministerio de Hacienda y de la DIAN, estas modificaciones concluyeron con la inclusión del siguiente artículo en la Ley 1607 de 2012:

“ARTÍCULO 158. Adiciónese el siguiente inciso final al artículo 107 del Estatuto Tributario:

En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán solicitar la correspondiente devolución o solicitar una compensación, de conformidad con las reglas contenidas en este Estatuto y según los términos establecidos, los cuales correrán a partir de la ejecutoria de la providencia o acto mediante el cual se determine que la conducta no es punible.”

20. Así, pues, señalaron, *“es posible observar que la norma demandada no es nueva dentro del ordenamiento jurídico, considerando que fue incorporada desde el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012 y, en gran parte, mantiene su redacción luego de la modificación hecha por el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016”*, y entonces agregaron que *“En consecuencia, con el propósito de ofrecer mayores garantías para que los contribuyentes pudieran materializar el reconocimiento de las deducciones que fueran determinadas por las autoridades penales como no punibles, se efectuó una modificación a la norma en cuestión por medio de la Ley 1819 de 2016. La exposición de motivos reitera la finalidad de dicho cambio, así:*

“(…). En este orden de ideas, la propuesta busca materializar el derecho que tiene el contribuyente a deducir esos gastos si se determina que los mismos no obedecían a una conducta delictiva. Así, de acuerdo con la propuesta, en caso de que la autoridad competente determine que se trata de un gasto improcedente, el contribuyente tiene la oportunidad de deducir ese gasto que fue rechazado en el pasado como un gasto en el año o período gravable en que la providencia en la que se determina que la conducta no es punible quede en firme.”

21. A juicio del Ministerio de Hacienda y la DIAN, *“una vez vistos los antecedentes de la norma demanda, es relevante señalar que la Corte Constitucional, por medio de la Sentencia C-002 de 2018, reiteró que la incorporación de esta limitación no era novedosa y ya se observaba en el ordenamiento desde la misma Ley 1607 de 2012, así:*

“En todo caso, de manera previa, es importante resaltar que la disposición objeto de demanda no es una incorporación novísima, proveniente de la Ley 1819 de 2016. La prohibición de llevar como deducción los gastos que pudiesen provenir de una conducta típica se encontraba prescrita en el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012 ‘Por la cual se dictan normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.’”

“En efecto, señalaron tales autoridades que, la Ley 1819 de 2016 reprodujo, de manera parcial, la disposición contenida en el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012, con el fin de mantener la potestad de la autoridad tributaria para desconocer las deducciones provenientes de conductas tipificadas como delitos y, de forma obligatoria, remitir copias a las autoridades penales competentes para conocer de la comisión de la presunta conducta punible.

“Así pues, el cambio relevante fue permitir al contribuyente recuperar la deducción de las expensas desconocidas por la autoridad tributaria, en caso de que las autoridades penales competentes decidan que la conducta cometida por el contribuyente no resulte punible. Para

el efecto, al contribuyente se le permite incluir estas deducciones en la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable en que se determine por la autoridad penal competente que la conducta no es punible.

“Por tanto, para el contribuyente no sería necesario elevar una solicitud de devolución o compensación. Ello redundaría en mayores garantías y una efectiva recuperación de las deducciones para los contribuyentes. Este cambio surgió a partir de la problemática práctica que revestían las solicitudes de devolución y/o compensación en razón a la firmeza de las declaraciones tributarias.”

“Por su parte, la Corte Constitucional, en la misma Sentencia C-002 de 2018, concluyó que la potestad que se otorga a la administración tributaria en el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 para desconocer los deducibles de expensas provenientes de conductas típicas fijadas como delito sancionable a título de dolo no vulnera las garantías de presunción de inocencia y debido proceso.

“En dicha providencia, la Corte aclaró que la calificación de una conducta como punible no es un asunto que corresponda a la autoridad tributaria. Veamos:

‘La atribución que se otorga a la DIAN no desconoce la presunción de inocencia que ampara al contribuyente en el procedimiento administrativo de Liquidación de Revisión, pues su objeto se circunscribe a la determinación real del tributo a cargo de este. En todo caso, es de advertir, que la calificación de una conducta como punible no es un asunto que corresponda a la Autoridad Tributaria, debido a que su actuación, sobre este asunto, se limita a remitir el caso a las autoridades competentes en caso de que considere que se ha presentado una conducta punible.’

“En consecuencia, resulta evidente que el Legislador no pretendía incorporar conductas típicas penales, ni que su determinación fuera efectuada por la autoridad tributaria, en ningún escenario. Esto, pues la norma fiscal únicamente faculta que se realice el desconocimiento de un tratamiento tributario a través de un procedimiento administrativo que se encuentra sometido a la determinación, por parte de las autoridades penales, si la conducta era punible o no.”

22. Así mismo, el Ministerio de Hacienda y la DIAN señalaron que el desconocimiento de las deducciones provenientes de conductas tipificadas como delito sancionable a título de dolo son un procedimiento administrativo que debe observar el debido proceso. Para tal efecto, dijeron que una vez analizados los antecedentes y la interpretación constitucional sobre la finalidad de esta limitación, establecida en el inciso tercero del artículo 107 del Estatuto Tributario, y modificado por la norma acusada, es relevante destacar que el Legislador no modificó los procedimientos establecidos para que la administración tributaria pudiera aplicar el desconocimiento de las deducciones para efectos fiscales. Es así como, reiteraron, la actuación de la administración tributaria tiene un carácter eminentemente administrativo y se limita de manera exclusiva a producir efectos fiscales; lo anterior, luego de agotar un procedimiento administrativo que se encuentra definido en la legislación fiscal, donde se produce la modificación de la declaración tributaria mediante una liquidación oficial de revisión. Este procedimiento, indicaron, respeta todas las garantías procesales y de defensa de los contribuyentes, tal y como se reitera mediante la Sentencia C-002 de 2018, en los siguientes términos:

“La facultad de desconocer los deducibles de expensas provenientes de conductas típicas no se aplica de manera automática. Por el contrario, se debe adelantar el procedimiento de determinación del impuesto señalado en el E.T., como pasa a explicarse. El artículo 684 de dicho estatuto otorga ‘amplias facultades de fiscalización e investigación’ a la Administración Tributaria, entre las que se incluye la de ‘verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario’. Una vez se ejerce esta facultad de investigación, y ante posibles indicios de inexactitud en la declaración, la DIAN puede enviar un emplazamiento para corregir al contribuyente, para que, si este lo considera pertinente, corrija su declaración dentro del mes siguiente (artículo 685 E.T.). Esta actuación no desconoce garantía constitucional alguna del contribuyente, pues la corrección a esas posibles inexactitudes, en caso de presentarse, la debe realizar el declarante del impuesto.”

23. Así, dijeron que, “es posible concluir que el desconocimiento de expensas provenientes de conductas tipificadas como delito, bajo la modalidad de dolo, es meramente una consecuencia administrativa que resulta luego de un procedimiento estipulado en la ley, que se enmarca en las autorizaciones legales y que garantiza los derechos procesales de los contribuyentes.”

24. Por su parte, el Ministerio de Hacienda y la DIAN, señalan que “*el demandante pretende incorporar elementos de la dogmática penal constitucionalizada en una norma tributaria, desconociendo que la misma se predica para poder extraer, descubrir y explicar el contenido de normas penales, como lo indicó la Corte de la siguiente manera: ‘(...) surge la importancia de la dogmática penal constitucionalizada la cual cumple un papel de innegable trascendencia, pues tiene como finalidad extraer, describir y explicar sistemáticamente el contenido de las normas penales (...)’.*¹⁰ En ese contexto, indican, “*la dogmática penal constitucional que señala el actor no se viola porque la norma impone la limitación o sanción en un contexto con fines tributarios, y no para describir y explicar sistemáticamente el contenido de normas penales, aspectos propios de las autoridades como la Fiscalía General de la Nación y los Jueces penales. Ahora bien, la autoridad competente, según el artículo 9 del Código Penal, será quien impute al posible trasgresor y determine si la conducta es punible, es decir, si hay tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad como requisitos concurrentes para que se configure el delito.*”

25. Independientemente de que la consecuencia administrativa derivada de la conducta típica penal no haga parte del objeto de estudio de la dogmática penal, el Ministerio de Hacienda y la DIAN señalan que “*el demandante erradamente alega que la norma trasgrede el principio de legalidad al no especificar quién debe cometer el presunto delito para que la prohibición sobre el reconocimiento de expensas opere, lo cual carece de verdad partiendo de lo expuesto anteriormente. En efecto, como se explicó, la norma objeto de control constitucional se limita a establecer una consecuencia administrativa, no siendo contraria a la autonomía que tiene el Legislador para establecer límites a tratamientos tributarios. Por su parte, la interpretación del demandante se limita a observar exclusivamente la disposición demanda, esto es, un inciso dentro del artículo 107 del Estatuto Tributario, lo cual*

¹⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-181 de 2016.

impide claramente analizar el alcance y los titulares de la consecuencia administrativa, generando una falsa percepción de contrariedad con los preceptos constitucionales. En este punto, es relevante destacar que el artículo 29 de la Constitución Política consagró de manera expresa el denominado principio de legalidad, ‘nullum crimen, nulla poena sine lege’, principio que es considerado como fundamental e inherente a un Estado democrático de derecho. Ahora bien, la jurisprudencia constitucional ha señalado que del principio de legalidad se desarrollan otros principios, tales como el de reserva legal y el de tipicidad. El principio de reserva legal es aquel que indica, dentro de un Estado democrático de derecho, al Legislador como único facultado para producir normas de carácter penal.”

26. En consecuencia, el Ministerio de Hacienda y la DIAN, señalan que *“a diferencia de lo expresado por el demandante, el análisis de constitucionalidad no debe partir del principio de legalidad estricto consagrado en materia penal, sino a partir de un principio de legalidad más flexible y laxo, considerando que estamos en el estudio de una norma con carácter administrativo-tributario y no penal. Aun así, se evidencia que la exigencia constitucional de que las normas contengan con claridad una descripción abstracta por el Legislador y su correspondiente sanción se observa por la norma objeto de control constitucional. Lo anterior, considerando que la misma indica claramente la consecuencia jurídica derivada del supuesto de hecho de incluir deducciones tributarias que provienen de conductas punibles y, si bien dentro del texto de la norma acusada no se indica expresamente que el receptor de la consecuencia administrativa debe corresponder a quien se le imputa la comisión del delito, esto sí es posible concluirse a partir del análisis del artículo 107 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes.”* De conformidad con lo anterior, señalan que *“el análisis realizado por el demandante desconoce que la norma demandada hace parte integral del artículo 107 del Estatuto Tributario, norma que define los requisitos generales para la deducibilidad de costos y gastos; y que se predica del solicitante de las mismas, esto quiere decir, del contribuyente o declarante. En consecuencia, es posible concluir que la consecuencia administrativa de limitación en la deducibilidad de las erogaciones o gastos debe predicarse de la conducta delictiva del solicitante de estas deducciones, no de terceros.”* Así mismo, observan que *“la premisa que aduce el demandante parte de la mala fe de la administración tributaria que desconocería un tratamiento tributario por una conducta delictiva imputable a un tercero y no al contribuyente que actuó de buena fe y observó los requisitos propios para obtener la deducibilidad de un costo o gasto en el desarrollo de su actividad económica”* por lo que reiteran que, a su juicio, en Sentencia C-002 de 2018, la Honorable Corte Constitucional, concluyó que el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 no vulneraba las garantías de presunción de inocencia y debido proceso al comprender que se realizaba en el marco de un procedimiento administrativo que estaba supeditado a un juicio penal y que comprendía un instrumento para reintegrar el tratamiento tributario al contribuyente que fuera declarado inocente por las autoridades penales.” Considerando lo anteriormente expuesto, el Ministerio de Hacienda y la DIAN, concluyen que la norma demandada no vulnera el principio de legalidad o dogmática

penal constitucionalizada.

27. Finalmente, las citadas autoridades destacan que el legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa en materia tributaria y que *“en ejercicio de esta potestad, tiene la facultad de realizar modificaciones al artículo 107 del Estatuto Tributario, estableciendo mecanismos o facultades para que la administración tributaria aplique las limitaciones al tratamiento tributario allí previsto, incluyendo los escenarios en los cuales se incurre en conductas punibles dolosas; con lo cual no se viola el principio de legalidad o la dogmática penal y, en cambio, se permite que la entidad cumpla la función de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado. Es innegable que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración normativa en materia fiscal y puede establecer reglas o procedimientos para combatir conductas fraudulentas”*, lo cual, dicen, *“encuentra su razonabilidad en que el Legislador permite a la autoridad tributaria, a través de un procedimiento, que pueda desconocer como deducción aquellos pagos que provengan de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo.”* Así mismo, destacan que *“el otorgamiento de deducciones se encuentra en la órbita propia del Legislador, por lo cual, según la jurisprudencia constitucional, pueden ser derogadas o ampliadas, sin que esta situación implique que sean contrarias a la Constitución Política.”* Por lo tanto, reiteran que *“la administración tributaria se limita a afectar la base gravable del impuesto sobre la renta cuando detecte que la deducción proviene de esas conductas sancionables penalmente de manera dolosa, por medio de un procedimiento establecido en la legislación fiscal, y que se encuentra condicionada a que las autoridades penales competentes determinen que el contribuyente efectivamente cometió el acto punible. Así mismo, la norma permite que el contribuyente afectado impute las respectivas deducciones en el siguiente año gravable en que se determine, por parte de las autoridades competente, que la conducta no es punible. Ahora bien, estas limitaciones al reconocimiento fiscal de ciertas erogaciones no son las únicas, pues, por ejemplo, se tiene el artículo 771-5 del Estatuto Tributario en virtud del cual se autoriza a la administración tributaria para desconocer costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo, en aras de un mayor control.”*

ii) Universidad Externado de Colombia

28. Olga Lucía González en calidad de Directora del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, solicitó de la Corte declarar la exequibilidad de la disposición acusada. En su opinión, ella no contiene una sanción y en consecuencia no vulnera la constitucionalización de la dogmática penal ni el principio de legalidad. La DIAN, señala: *i) debe siempre circunscribirse a un proceso administrativo de determinación de impuestos para el desconocimiento de la expensa, proceso en el cual el contribuyente podrá ejercer su derecho de defensa; y, ii) puede tomar la decisión de desconocer las expensas originadas en delitos, en ejercicio de su facultad de fiscalización y sujetándose al proceso administrativo reglado consagrado en el ET, lo que respeta el derecho al debido proceso. En efecto, señala que, “La hipótesis que consagra la disposición, desde la perspectiva del*

contribuyente implica que en la declaración del impuesto sobre la renta no puede deducir gastos de origen ilícito, es una prohibición que hace el legislador de manera directa. Por otro lado, desde la óptica de la administración tributaria, cuando un sujeto pasivo no respeta este mandato, tendrá competencia para desconocer estos costos y gastos, es decir, la base gravable del tributo aumentará. En consecuencia, bajo este escenario la competencia de la DIAN se desprende de las facultades de fiscalización, por lo que el proceso aplicable es el de liquidación oficial que tiene por finalidad revisar y modificar las declaraciones privadas de los contribuyentes, no es un proceso sancionatorio, por lo que es importante dejar presente que el desconocimiento de costos y gastos es una consecuencia de incorporar datos inexactos en el denuncia rentístico. Así, esta competencia de la Administración Tributaria encuentra su fundamento en el artículo 684 del Estatuto Tributario que le otorga “amplias facultades de fiscalización e investigación” bajo un procedimiento administrativo reglado que se debe cumplir a cabalidad o de lo contrario podría estar viciado de nulidad.”¹¹

29. Para la Universidad, el desconocimiento de expensas originadas en conductas delictivas no es una sanción, toda vez que no corresponde al ejercicio del *ius puniendi* del Estado sino a una consecuencia jurídica derivada del cumplimiento de un supuesto contenido en una norma. Lo cual dista de ser una sanción. Así, afirmaron que: *“es claro que la DIAN tiene facultades de fiscalización que le permiten investigar, revisar y modificar las Declaraciones tributarias, lo que ocurre cuando se desconocen costos y gastos; a su vez dentro de este procedimiento la autoridad tributaria puede sancionar por inexactitud como lo dispone el artículo 647 del ET, sin embargo, la infracción que se castiga es la inexactitud antijurídica del denuncia rentístico que da lugar a un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor. Es decir, concretamente la consecuencia del artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, el desconocimiento de costos y gastos de origen ilícito no es una sanción en los términos planteados por el accionante, pues no corresponde al ejercicio del ius puniendi del estado sino a una calificación que otorga el legislador como consecuencia jurídica de ciertos supuestos descritos y que se realiza a través del ejercicio de las competencias que la misma ley adjudica a la Administración tributaria dentro del marco de las facultades de fiscalización. Aspecto diferente, es que esto resulte en una inexactitud que es sancionable, pero de nuevo, la conducta infractora es la imprecisión en el denuncia rentístico. Bajo este entendido, la Administración Tributaria no actúa como juez penal investigando y calificando conductas penales, lo que hace es determinar mediante un procedimiento administrativo la exactitud de las declaraciones tributarias privadas y en caso de encontrar alguna inconsistencia de índole punitivo, simplemente avisa a la autoridad competente de la posibilidad de un delito, y es esta quien debe proceder con la investigación y actuaciones consagradas en la legislación penal que por su naturaleza es más restrictiva y garantista.”¹²*

¹¹ Ibidem, p. 5.

¹² Ibidem.

30. Continúa el Externado: *“De acuerdo con lo expuesto, para el CEEF la norma no vulnera la constitucionalización de la dogmática penal, bajo el supuesto del desconocimiento del principio de juez natural del Derecho Penal, porque para el caso que nos ocupa la DIAN se circunscribe a un proceso administrativo de determinación de impuestos, e incluso sancionatorio administrativo, teniendo en cuenta que en el caso en que se infiera en la etapa de fiscalización que una expensa provenga de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo debe remitir a la autoridad competente, y esta es la que analizará bajo su competencia y bajo los presupuestos del Derecho penal si existe una conducta punible sancionable.”*¹³

31. En relación con el principio de legalidad, la Universidad considera que: *“[e]s importante aclarar que en virtud del principio de completitud del ordenamiento jurídico, las disposiciones legales se deben interpretar de manera sistemática en compañía de otras normas que ayuden a extraer el contenido de las palabras, concretamente, la norma debe leerse en compañía de todo el Estatuto Tributario, en especial el libro I, y de la naturaleza propia del Impuesto sobre la renta que implica que el contribuyente en la declaración de renta autoliquide el impuesto y consigne la información necesaria para determinar un monto a pagar. En este sentido, por ejemplo, el contribuyente tiene cargas que debe respetar a la hora de cumplir con sus obligaciones formales, como lo es una diligencia mínima y objetiva de verificar los terceros con los que mantiene relaciones comerciales atendiendo a varios mecanismos disponibles como por ejemplo la lista de proveedores ficticios, asimismo, la administración Tributaria debe respetar el principio de la prevalencia de lo sustancial sobre lo formal en todas sus actuaciones, lo que en el caso en concreto se puede aplicar cuando exista la duda sobre la buena fe del sujeto pasivo del gravamen como lo afirma la Corte Constitucional en la sentencia C-637 de 2000. “El principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP art 363), de suyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad”, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma.”* Ahora bien, si el contribuyente actúa de buena fe exenta de culpa léase buena fe objetiva, es decir, aquella en que además de demostrar que no tenía conocimiento de las irregularidades comprueba que realizó actuaciones para verificar la situación, prevalecen la justicia, equidad y seguridad jurídica, por lo que la DIAN no podría desconocer los costos y gastos, incluso si el proveedor o tercero es condenado penalmente, tal y como lo afirma la Corte Constitucional en sentencia C-539 de 1997:

¹³ Ibidem, p. 6.

*“Al dejar a salvo los derechos de quienes habiendo actuado de buena fe, sin dolo y sin culpa grave, son actuales propietarios de bienes mal habidos, se preservan los valores superiores de la justicia, la equidad y la seguridad jurídica. La buena fe se presume en todas las relaciones que se establezcan entre el Estado y los particulares, según inexcusable mandato consagrado en el artículo 83 de la Constitución Política y, en consecuencia, la condena de la mala fe, que resulta ser mucho más estricta, perentoria y exigente en un sistema jurídico que proclama y procura la transparencia como modelo de conducta colectiva, parte del supuesto necesario de que se la demuestre de manera fehaciente, indudable y plena, previo proceso judicial en el que quien es sindicado de ella goce de todas las oportunidades de defensa.”*¹⁴

32. En suma, la Universidad considera que si el contribuyente actúa de buena fe exenta de culpa, prevalecen la justicia, equidad y seguridad jurídica, y en consecuencia, la DIAN no puede desconocer los costos y gastos. Incluso si el proveedor o tercero es condenado penalmente. Así pues, a criterio de la Universidad el artículo demandado no impide al contribuyente ejercer sus derechos de defensa y contradicción dentro del correspondiente proceso administrativo ni penal, frente a las autoridades competentes en cada caso, ni restringe en ninguna medida las demás dimensiones del debido proceso.

b) Intervención con solicitud de exequibilidad condicionada

i) Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

33. Para el ICDT, el artículo 62 de la Ley 1819 del 2016 debe ser declarado exequible en el entendido de que el contribuyente a quien se le rechaza la expensa debe ser el autor de la conducta típica consagrada en la ley como delito. Hasta que se decida la cuestión en sede penal de manera definitiva podría válidamente ser rechazada la expensa a cargo del contribuyente. Ello, fundado en dos cuestiones: (i) justo título para la adquisición de derechos, buena fe y responsabilidad personas; y (ii) el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 debe señalar que quien cometa la conducta punible a título de dolo sea el contribuyente. Adicionalmente el ICDT formuló una solicitud de prejudicialidad. Así, considera el Consejo Directivo de este instituto que la disposición normativa demandada: *“debería ser declarada exequible de manera condicionada teniendo en cuenta que existe una lectura del precepto que se adecúa a la Constitución y que, con ella, no se vulnera el principio de legalidad previsto en el artículo 29 de la Constitución ni la dogmática penal constitucionalizada”*.¹⁵

34. Primero, el ICDT recordó el contenido normativo del artículo 58 de la Constitución para afirmar que aunque la norma no fuera clara en relación con el sujeto que debe cometer la conducta, el ilícito nunca podría originar un beneficio económico. Así sostuvo que *“en relación con la aplicación del artículo 62 de la Ley 1819 del 2016, no podría endilgarse algún vicio de inconstitucionalidad a la norma*

¹⁴ Ibidem, p. 7.

¹⁵ Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, p. 6.

demandada al no señalar expresamente de quién debe provenir la conducta típicamente dolosa que genera la erogación, dado que, aun cuando el contribuyente no hubiere participado en su comisión o no hubiere tenido consciencia del delito, en virtud del artículo 58 de la Constitución, éste no puede derivar beneficios económicos del delito pues la deducción así adquirida no se encuentra precedida de un justo título y no tiene amparo legal.”¹⁶

35. No obstante lo anterior, el Instituto sostuvo que no es posible desconocer los derechos de los adquirentes de buena fe, aun cuando esos derechos no estuvieren precedidos de un justo título. Así, afirmó que: *“no puede desconocerse que el artículo 83 de la Constitución Política dispone que las actuaciones de los particulares deben ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presume. La buena fe es la creencia que tiene el individuo de actuar conforme a derecho y, para el caso en específico, de haber adquirido algo legalmente. (...) Como se observa, si bien el artículo 58 de la Constitución dispone que solamente se pueden proteger los derechos cuya adquisición se encuentre precedida de un justo título, no siento tal el delito. Por su parte el artículo 83 de la Carta dispone que la buena fe se presume en todas las actuaciones de los particulares y les protege, cuando en ella se amparen, estando el Estado obligado a demostrar la mala fe con el fin de desconocer esos derechos. En definitiva, no es posible desconocer los derechos de los adquirentes de buena fe, aun cuando esos derechos no estuvieren precedidos de un justo título, tal como el delito. En el caso de la norma que nos ocupa, la buena fe con la que, se presume, actúa el contribuyente, no puede desconocerse aun cuando la deducción haya provenido de un delito en el que no tiene participación o consciencia lo que obliga a la DIAN a probar la existencia de la mala fe del contribuyente con el fin de desconocer la deducción de la expensa necesaria.”¹⁷*

36. El Instituto señaló que dentro del proceso de determinación oficial que adelanta la DIAN, válidamente se puede no solo desconocer determinadas deducciones por no cumplir con los requisitos generales del artículo 107 del ET sino, además, imponer sanciones bajo el supuesto de la comisión de una infracción administrativa. Se trató para el Instituto, en consecuencia, de una *“manifestación del ius puniendi del cual es titular el Estado. En materia del derecho administrativo sancionador es indispensable observar el principio de responsabilidad personal. Ha señalado la Corte Constitucional que, en materia administrativa sancionatoria, los juicios de reproche únicamente son personalísimos y, en consecuencia, las sanciones solo se pueden imponer a quien efectivamente hubiere cometido la conducta.”¹⁸*

37. Así, para el ICDT, la norma demandada no vulnera la Constitución bajo el siguiente entendimiento que se cita de manera textual:

“(i) Si bien el artículo 62 de la Ley 1819 del 2016 no señala expresamente quién debe cometer la conducta típica a título de dolo de la que se deriva la expensa, lo cierto es que

¹⁶ Ibidem, p. 7.

¹⁷ Ibidem, pp. 7 y 8.

¹⁸ Ibidem, p. 8.

nadie puede derivar beneficios económicos o predicar la adquisición de derechos cuando estos han surgido como consecuencia de la comisión de delitos o por orígenes ilícitos como quiera que el delito no es un justo título del que se pueda predicar reconocimiento o protección legal. Esto, en virtud de lo señalado en el artículo 58 de la Constitución.

(i) Sin embargo, la aplicación de este precepto constitucional en el caso en concreto no puede desconocer que el artículo 83 de la Carta protege a quien, actuando de buena fe, adquiere derechos originados en ilícitos o delitos.

(ii) En consecuencia, pareciera ser irrelevante el autor de la conducta para efectos del rechazo de la deducción como quiera que, se reitera, nadie puede derivar beneficios económicos de conductas delictivas, pero debe la DIAN demostrar dentro del proceso administrativo que la causa adecuada del beneficio tributario que pretende desconocer es la conducta típica dolosa y que el contribuyente ha actuado de mala fe cuando no es él el autor del delito al encontrarse amparado con la presunción de la buena fe prevista en el artículo 83 de la Constitución.

(iii) Con todo, es preciso advertir que, dado que en materia administrativa sancionatoria la responsabilidad sí debe ser personal y que esta no es transferible, para efectos de la aplicación de las sanciones tributarias que se deriven del rechazo de la deducción se debe exigir que quien comete la conducta típicamente dolosa, en los términos del artículo 62 de la Ley 1819 del 2016, sea el contribuyente a quien se le rechaza la deducción y no un tercero, pues de lo contrario se vulnera lo previsto en el artículo 6 de la Constitución y, en especial, los principios contenidos en el artículo 29 de la misma Carta.”¹⁹

38. En capítulo denominado “Prejudicialidad”, el Instituto solicitó que debe existir una prejudicialidad que le impida a la administración de impuestos continuar con el procedimiento tributario de determinación del tributo, hasta tanto se defina la situación desde el punto de vista penal y se llegue a determinar si la conducta existió, fue punible o si fue cometida por el contribuyente. Según el Instituto: *“puesto que si bien la norma permite que el contribuyente impute la expensa en el año en que sea expedida la providencia que determine que la conducta no es punible, y con ello se anularía, inicialmente, el efecto del rechazo de la expensa, lo cierto es que nada se señala en relación con las sanciones que hubieren podido ser impuestas al contribuyente respecto de las que no se contempla mecanismo alguno para su devolución o retorno. En ese sentido, el mecanismo que puede ofrecer mayores garantías para el contribuyente sería el de la prejudicialidad o la suspensión del proceso administrativo hasta tanto se haya decidido el proceso penal, para que no sea fallada la cuestión tributaria si el proceso penal no ha sido definido.”²⁰*

39. Finalmente, el ICDT le solicitó a la Corte Constitucional una medida prejudicial que le impida a la Administración de impuestos continuar con el procedimiento tributario de determinación del tributo, hasta tanto se defina la situación desde el punto de vista penal si la conducta fue punible o si fue cometida por el contribuyente. Según el Instituto: *“puesto que si bien la norma permite que el contribuyente impute la expensa en el año en que sea expedida la providencia que determine que la conducta no es punible, y con ello se anularía, inicialmente, el efecto del rechazo de*

¹⁹ Ibidem, pp. 9 y 10.

²⁰ Ibidem, p. 12.

la expensa, lo cierto es que nada se señala en relación con las sanciones que hubieren podido ser impuestas al contribuyente respecto de las que no se contempla mecanismo alguno para su devolución o retorno. En ese sentido, el mecanismo que puede ofrecer mayores garantías para el contribuyente sería el de la prejudicialidad o la suspensión del proceso administrativo hasta tanto se haya decidido el proceso penal, para que no sea fallada la cuestión tributaria si el proceso penal no ha sido definido."²¹

ii) Pedro Samuel Rojas Neira

40. El ciudadano Pedro Samuel Rojas Neira solicitó se declare la exequibilidad condicionada de la norma demandada en el entendido que si la conducta dolosa es cometida por el tercero proveedor que genera la expensa, se debe excluir de esta sanción al contribuyente de buena fe que logra acreditar no conocer el actuar delictivo de su proveedor. El ciudadano afirma que la norma demandada no contempla ni aclara que *"la expensa es proveniente de un tercero que no es el contribuyente y que por ende dicha conducta en caso de existir debe ser realizada por dicho tercero."*²²

41. El ciudadano afirmó que la norma demandada no contempló ni aclaró que *"la expensa es proveniente de un tercero que no es el contribuyente y que por ende dicha conducta en caso de existir debe ser realizada por dicho tercero."*²³ Así, formuló las siguientes preguntas: *"¿en caso de que en la sentencia de segunda instancia -emitida muchos años después del desconocimiento de la expensa -el tercero proveedor sea absuelto del delito, esta expensa se podría recuperar así el contribuyente no la requiere en su declaración de renta por no tener renta líquida gravable a la que imputar dicha expensa? ¿Acaso el desconocimiento de esta expensa no le genera un daño patrimonial al contribuyente que de buena fe adquirió de un tercero algún bien o servicio desconociendo el actuar doloso que no tiene la carga de conocer? ¿Dicho daño patrimonial no generaría una responsabilidad estatal que con posterioridad podría ser demandada ante la jurisdicción contencioso administrativa por el contribuyente generando una merma en el erario?"*²⁴

11. El ciudadano afirmó que: *"[e]l legislador busco cobijar cualquier expensa con esta norma así "La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición". Consideramos que esta redacción deja a un lado la figura del tercero de buena fe exento de culpa que en materia penal se excluye de cualquier responsabilidad, lo que necesariamente debió haber establecido el legislador para esta disposición normativa. No hacerlo castiga a los contribuyentes y les genera la carga de anticiparse a una conducta de sus proveedores que más allá de la debida diligencia que puedan tener es imposible conocer, más aún cuando la modalidad*

²¹ Ibidem, p. 12.

²² Intervención del ciudadano Pedro Samuel Rojas Neira, p. 3.

²³ Ibidem.

²⁴ Ibidem.

dolosa solo se le es imputable al que comete la conducta y no a algún tercero -a menos que se le pueda demostrar la calidad de coautor o cómplice- que tiene relaciones comerciales cobijadas con presunciones de legalidad.”²⁵ Por lo anterior, solicitó se declare la exequibilidad condicionada de la norma demandada, “señalando que se ajusta a la constitución siempre y cuando se entiende que la conducta dolosa es cometida por el tercero proveedor que genera la expensa y que se excluye de esta sanción al contribuyente que de buena fe acredita que no conocía el actuar delictivo de su proveedor.”²⁶

c) Intervención con solicitud de inexecutableidad

i) Ciudadana Catalina Hoyos Jiménez

12. La invitada en calidad de experta, Catalina Hoyos Jiménez, expuso sus primeras consideraciones en relación con el problema de la cosa juzgada. Posteriormente, y al referirse a la norma acusada, la experta afirma que es claro que ella “*tiene carácter sancionatorio*” pues “No de otro modo puede entenderse una norma que impide aplicar una minoración estructural del impuesto sobre la renta, como es el caso de las deducciones, sobre la base de la existencia de una conducta presuntamente constitutiva de ilícitos penales.” En este sentido, señaló, “*encaja dentro de lo que la Corte Constitucional ha definido como una típica norma sancionatoria*”, puesto que ella contiene los elementos esenciales a saber: “(i) *la descripción de la conducta o del comportamiento que da lugar a la aplicación de la sanción; (ii) la determinación de la sanción, incluyendo el término o la cuantía de la misma; (iii) la autoridad competente para aplicarla y (iv) el procedimiento que debe seguirse para su imposición.*”²⁷ En este caso, señala, “*la norma creada por el legislador con el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 es de carácter sancionatorio con independencia de que habilite a la administración a compulsar copias a las autoridades competentes. Ello, puesto que describe una conducta genérica, como lo es ‘la comisión de un delito doloso’, la cual da lugar a que se imponga la sanción de ‘desconocimiento de las expensas provenientes de la comisión de dicho delito’. Del mismo modo, establece que la autoridad competente para aplicarla es la DIAN, quien debe seguir el procedimiento previsto en la ley tributaria, tal como se expuso en la sentencia C-002 de 2018.*” Desde otra perspectiva, “*la norma consagra una sanción, en dos sentidos; (i) en cuanto castiga en un juicio administrativo la comisión de una determinada conducta que no necesariamente tendría que quedar desprovista de efectos tributarios mediante el rechazo de erogaciones que de otro modo y bajo el cumplimiento de las reglas generales podrían acudir a la depuración de la renta del contribuyente; y (ii) en cuanto suma otro castigo a la eventual pena que puede sufrir el responsable en un juicio penal. Se trata de una disposición que pretende desconocer, incluso a pesar de la realidad de las erogaciones, los gastos de un contribuyente en aras de que incremente, por esta vía, su impuesto sobre la renta. Tal juicio, en estos términos, es el desarrollo de la potestad punitiva del*

²⁵ Ibidem, p. 4.

²⁶ Ibidem.

²⁷ Véase Corte Constitucional, Sentencia C-699 de 2015.

Estado. No se trata del desarrollo de una política fiscal, se trata del desarrollo de una política punitiva.” Y, teniendo en cuenta a lo anterior, afirma, “el juicio de legalidad y, concretamente, de tipicidad, debe ser mucho más estricto que si se tratara de revisar una simple prohibición de deducir ciertas erogaciones sobre la base de políticas fiscales o de diseño del impuesto sobre la renta. En este sentido, el juicio de tipicidad debe pasar por estudiar de una manera muy estricta si la norma ha definido de manera clara las condiciones subjetivas, así como de tiempo, modo y lugar, en que la conducta debe ser ejecutada. Se trata de cumplir con el mandato según el cual nadie puede ser juzgado sino ‘conforme a’ leyes preexistentes al acto que ‘se le imputa’. Precisamente, un juicio de imputación de acuerdo con una conducta típica preestablecida, es la única manera de que pueda aplicarse el precepto constitucional.”

42. Señala que la norma incurre en una indeterminación del tipo sancionatorio que a su parecer resulta insalvable. *“Esto, debido a que la norma no señala claramente quién es el sujeto que debe realizar la conducta sancionada (constitutiva de delito) para que el contribuyente sea castigado con la negación de las expensas asociadas a la comisión de ese delito. Incluso, si vamos más allá, la norma tampoco consagra las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que debe ser ejecutada la conducta, para efectos de activar la consecuencia consagrada en la ley que se traduce en la imposición de una pena.”*

43. Coincide en que el actor tiene razón *“en que las erogaciones deducibles podrían, según el tenor de la norma, ‘provenir’ de conductas de distintas personas que no necesariamente tienen la condición de responsables con derecho a tomar dichas deducciones. Pensemos, por ejemplo, en personas que incurren en el delito de ‘celebración indebida de contratos’, sin que la persona titular de la deducción haya tenido que ver con la comisión del delito o incluso con la persona que cometió el delito. En tal situación, la imposición de la pena consistente en el rechazo de deducciones, bajo la simple consideración de la existencia de un ‘presunto delito’ que no ha cometido el responsable, sería completamente objetiva y ajena a los principios elementales del Derecho Punitivo.”* También, destaca el delito de falsedad en documento público originado en un documento que sirve de sustento a una deducción, como podría ser el caso de las certificaciones emitidas por una autoridad que consagran el derecho a tomar un beneficio tributario. En definitiva, considera Hoyos que: *“al no precisar la norma la persona que debe cometer el ilícito como presupuesto para la imposición de la sanción, incurre en una ambigüedad que puede llevar la aplicación de la disposición a casos extremos, cuya precisión no es posible sin la intervención del legislador”* pues es éste quien debe señalar de manera clara y precisa no solo la persona que comete el ilícito, sino también, las condiciones de tiempo, modo y lugar en que ejecuta la conducta.

44. Frente al principio de responsabilidad personal y su relación con el debido proceso, la experta advierte el incumplimiento del principio de necesidad y del principio de personalidad o imputabilidad, de la siguiente manera:

“Como corolario de lo expuesto hasta aquí, el debido proceso sancionador exige que el tipo sancionador haya sido creado en la ley de forma delimitada. Para el efecto, en los términos de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, se exige que la ley describa una conducta concreta por acción u omisión, que haya sido cometida por el sujeto sancionable (principio de necesidad) y que dicha actuación contraria a la Ley sea imputable al sujeto sancionable (principio de personalidad de la sanción).

“1. Sobre el incumplimiento del principio de necesidad.

*“El principio de necesidad de las sanciones deviene del artículo 6 de la Constitución Política (C.P.) en concordancia con el artículo 29, de acuerdo con el cual ‘nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes **al acto que se le imputa**’ (el resaltado es propio). Así, el derecho sancionador administrativo también está edificado bajo la premisa de que la ley debe determinar con precisión el hecho sancionable, cuya realización debe ser siempre imputable a la persona que se pretende sancionar. En este caso, en los términos expuestos, no es claro cuál es la conducta que se supone debe cometer el contribuyente para ser sancionado y, lo que es peor, la norma da a entender que la misma puede ser cometida por cualquier sujeto, a pesar del responsable, sin su conocimiento, y aún en contra de su voluntad o de su control. Ello resulta abiertamente inconstitucional, en los términos expuestos.*

“2. Sobre el incumplimiento del principio de personalidad o imputabilidad.

“De manera similar, el principio de personalidad de la sanción, también se deriva del artículo 29 de la C.P. Dicho principio ha sido interpretado constitucionalmente en el sentido de que son sancionables las acciones u omisiones propias del infractor. Esta es una exigencia transversal que no admite modulaciones en materia penal o administrativa sancionatoria. Es tan estricto este principio, que incluso la Corte lo ha extendido a otros ámbitos, como ocurre con las obligaciones solidarias que impone la Ley en ciertos casos ante la ocurrencia de ilícitos cometidos por terceros. (...)

“Así pues, en sentencia C- 038 de 2020, la Corte Constitucional, aclaró que no es que la responsabilidad solidaria esté prohibida en materia sancionatoria, sino que será inconstitucional si conduce a que la sanción recaiga sobre una persona diferente a quien realizó personalmente el acto reprochado. En consecuencia, en la misma sentencia la Corte señaló que para que un régimen de responsabilidad solidaria en materia sancionatoria sea constitucional debe: i) vincular a los sujetos obligados solidariamente al proceso para que ejerzan su derecho constitucional a la defensa, ii) la infracción debe ser personalmente imputable a cada obligado solidariamente, cuya carga probatoria está en cabeza de la administración previo a hacer exigible la obligación, lo que no permite una forma de responsabilidad por el hecho ajeno, y iii) la infracción debe haber sido cometida de manera culpable por cada uno de los obligados solidariamente.

“En este caso, consideramos que la manera en que el legislador redactó la sanción contenida en el artículo 62 de la ley 1819 de 2016 no permite determinar que la conducta constitutiva de delito deba ser cometida por el contribuyente objeto de fiscalización. De ese modo, es probable que la persona termine siendo sancionada sin que se le pueda imputar la conducta sancionable, en los términos ya expuestos. En todo caso, aún si se admitiera que la norma consagra una especie de solidaridad sancionatoria entre el contribuyente fiscalizado y el sujeto activo de la conducta constitutiva de delito doloso, tampoco sería admisible constitucionalmente. El procedimiento administrativo a través del cual se sanciona a un contribuyente es personal y solo por excepción admite la presencia de terceros como garantes. En esas condiciones, el proceso no está estructurado de manera que admita la

responsabilidad solidaria con el pleno cumplimiento de la garantía de responsabilidad personal, violando así también el debido proceso.”²⁸

45. Para concluir, la experta señaló que la doctrina internacional ha incluido como tendencia la prohibición de deducciones originadas en conductas constitutivas de delito. Señala el modelo del PILAR 2 de la OCDE, para traer a colación que la tendencia en el foro tributario más importante a nivel global consiste en negar las deducciones relacionadas con actividades ilegales siempre que: *i)* se haya impuesto ya una sanción por esta clase de conducta por la autoridad competente y *ii)* la sanción sea para el contribuyente que pretende aplicar la deducción asociada a la actividad calificada como ilegal previamente. En consecuencia, la experta sugiere a la Corte declarar inexecutable la disposición acusada.

D. Concepto del Ministerio Público

46. La señora Procuradora General de la Nación, en concepto número 7042 del 28 de febrero de 2021, le solicitó a la Corte Constitucional proferir un fallo inhibitorio frente a la demanda interpuesta contra el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016.

47. Al referirse a los requisitos de certeza y suficiencia del concepto de la violación de las demandas de inconstitucionalidad, el Ministerio Público señaló que :

“En tratándose de normas contenidas en estatutos codificados, se ha resaltado que las demandas en su contra no deben ser ajenas a su comprensión sistemática, pues puede acontecer que el precepto considerado inconstitucional, realmente no lo sea si se analiza en consonancia con otras disposiciones del mismo estatuto que complementan su entendimiento. Ciertamente, *‘lo contrario, llevaría a la Corte a que, por vía de este tipo de censuras, concentrara su actividad en definir las interpretaciones legales del ordenamiento jurídico y no a examinar si el Legislador vulneró la Carta Política. Por lo tanto, para el cumplimiento del requisito de certeza no basta cuestionar una norma aislada.’*”²⁹

“Ahora bien, ante la ausencia de certeza, la Corte Constitucional ha señalado que la demanda paralelamente incumple el presupuesto de suficiencia, ya que la acusación no es formulada de manera completa y, por consiguiente, no logra tener un *‘alcance persuasivo’*, esto es, ser *‘capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma’* acusada;³⁰ situación que conlleva a un fallo inhibitorio ante la ineptitud sustantiva de la demanda.³¹” (subrayado fuera del texto).

48. A juicio del Ministerio Público, el artículo 29 de la Constitución Política de 1991 consagró el principio de legalidad indicando que *“nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa”*. En punto de ello, señala, *“en la dogmática penal, acogida por la jurisprudencia constitucional, se ha resaltado que si bien el legislador está facultado para tipificar delitos, contravenciones e infracciones, así como las sanciones correspondientes, lo cierto*

²⁸ Ibidem, pp. 11 y 12.

²⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-122 de 2020.

³⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-603 de 2019.

³¹ Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001.

es que, en respeto del artículo 29 de la Carta Política, debe establecer en ‘la ley la definición precisa, clara e inequívoca de las conductas castigadas’, incluidos los sujetos activos de las mismas.³²” Asimismo, el Ministerio público destacó que el Constituyente dispuso en el artículo 58 superior que “se garantizarán la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores” y que en relación con el alcance de esta última norma, se ha señalado que “la primera exigencia constitucional es que la propiedad sea se haya adquirido con arreglo a las leyes civiles, requisito que consagra la licitud del objeto mismo y, por supuesto, de su causa, de manera que aquélla sólo merece protección del Estado cuando su adquisición ha estado precedida de justo título y obviamente no tiene por fuente el delito ni, en general, un origen al margen de la ley.³³” En consecuencia, dijo, “el Congreso de la República está facultado para adoptar medidas proporcionales dirigidas a evitar que la realización de conductas criminales derive en beneficios patrimoniales que tengan validez jurídica, incluso para los sujetos que no fueron los sujetos activos de las mismas. Ello, bajo la premisa que ‘el delito por sí mismo no puede ser fuente de derechos, y la Constitución no autoriza romper el principio de la proscripción de la causa ilícita de los mismos.’” Según la Procuraduría, “por medio de la norma acusada se busca prohibir que los contribuyentes puedan obtener beneficios tributarios a partir de expensas deducibles provenientes de conductas tipificadas en la ley como delitos sancionables a título de dolo. En este sentido, se permitió que la administración tributaria desconozca cualquier deducción que incumpla dicha prohibición, así como que en caso de descartarse la existencia de un acto ilícito por la autoridad penal competente el interesado pueda ser compensado y acceder al beneficio fiscal respectivo.” “Por consiguiente, es claro que la norma enjuiciada, en concordancia con el artículo 58 de la Constitución, pretende evitar que la comisión de un ilícito pueda ser aprovechada para obtener beneficios patrimoniales, como sucede si se permite deducir para efectos de la liquidación del impuesto de renta una expensa proveniente de un delito.”³⁴

49. Paralelamente, el Ministerio Público advierte que con la norma acusada el legislador no persigue directamente un fin sancionatorio, puesto que al consagrar la facultad de la administración tributaria de desconocer las deducciones prohibidas por provenir de un delito: “(i) se precisa que dicha atribución opera ‘sin perjuicio de las sanciones correspondientes’, las cuales no están reguladas en la disposición enjuiciada, sino que están ordenadas en otras normas del Estatuto Tributario; y (ii) Se impone el deber a la administración tributaria de compulsar copias de la decisión de desconocer las deducciones prohibidas a la autoridad penal competente a fin de que sea esta última quien determine si la conducta ilícita existe o no conforme la

³² Corte Constitucional, Sentencia C-091 de 2017.

³³ Corte Constitucional, Sentencia C-389 de 1994. Aquí señaló que “En esta misma línea, la Corte Suprema de Justicia ha explicado que ‘la protección constitucional a la propiedad y a los demás derechos adquiridos exige, como primer presupuesto, que la adquisición venga asistida de un título justo, o sea, que su causa de adquisición se ajuste a la ley y, en manera alguna, contrariando la misma. El señorío que se adquiriera por medios ilícitos o a consecuencia de ellos, no puede tener protección legal.’ Cfr. Sala Plena, Sentencia No. 69 del 3 de octubre de 1989, Gaceta Judicial No. 2436, P. 30.”

³⁴ Concepto del Ministerio Público, p. 6.

normativa criminal.”³⁵

50. Sobre el particular, la Procuraduría señala que en la Sentencia C- 002 de 2018, “la Corte Constitucional explicó que la norma acusada no tiene un carácter sancionatorio, puesto que: (a) ‘la única consecuencia que se puede extraer de la misma es que el contribuyente sufra un incremento en la base gravable para calcular su impuesto’; y (b) ‘la calificación de una conducta como punible no es un asunto que corresponda a la Autoridad Tributaria, debido a que su actuación, sobre este asunto, se limita a remitir el caso a las autoridades competentes en caso de que considere que se ha presentado una conducta punible.’”³⁶

51. Por lo anterior, para la Procuraduría es claro que los reproches formulados por el actor carecen de certeza, pues a su juicio “se fundamentan en la premisa equivocada de que la disposición enjuiciada regula una sanción y, por ende, debe respetar el principio de legalidad estricta desarrollado por la dogmática penal constitucionalizada. Empero, lo cierto es que se trata de una norma que no busca castigar, sino pretende evitar beneficios indebidos con ocasión de delitos relacionados con las expensas deducibles de una actividad sujeta al impuesto de renta.”³⁷

52. Ante la presunta falta de certeza, la Procuraduría advierte que “la demanda también carece de suficiencia, ya que, al constatarse la lectura parcializada de la norma demandada por el actor, sus reproches de inconstitucionalidad pierden su poder de persuasión y no generan duda sobre la conformidad que se predica de aquella con la Carta Política. En efecto, debido a que la regulación contenida en la disposición acusada no tiene carácter sancionatorio, no se entiende como podría infringir el principio de legalidad en materia punitiva dispuesto en el artículo 29 superior.” “Así las cosas, señala, la demanda de la referencia es inepta para generar un fallo de fondo, por lo que se solicitará que se profiera una decisión inhibitoria, recordando que la misma ‘lejos de afectar la garantía de acceso a la administración justicia contemplada en el artículo 229 superior, constituye una herramienta idónea para evitar que la presunción de constitucionalidad que acompaña al ordenamiento jurídico sea objeto de reproche a partir de argumentos que no suscitan una verdadera controversia constitucional’.”³⁸

E. Resumen de las intervenciones

53. A continuación se presenta un cuadro con el resumen del sentido de las intervenciones y el concepto del Ministerio Público:

Interviniente	Solicitud
Ministerio de Hacienda y Crédito Público y DIAN	Exequibilidad

³⁵ Ibidem.

³⁶ Ibidem.

³⁷ Ibidem.

³⁸ Ibidem.

Universidad Externado de Colombia	
Instituto Colombiano de Derecho Tributario	Exequibilidad condicionada
Pedro Samuel Rojas Neira	
Catalina Hoyos Jiménez	Inexequibilidad
Procuraduría General de la Nación	Inhibición

II. CONSIDERACIONES

A. Competencia

54. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4, de la Constitución Política, la Corte es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia.

B. Cuestiones previas

55. Dado que el Ministerio Público ha solicitado un pronunciamiento inhibitorio, en *primer* lugar, la Sala Plena estudiará la aptitud sustantiva de la demanda. En *segundo* lugar, resolverá si en este caso ha operado o no el fenómeno de la cosa juzgada constitucional, ya que mediante la Sentencia C-002 de 2018 la Corte Constitucional se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, que en esta oportunidad se demanda. De superarse el juicio anterior, la Sala Plena procederá con el planteamiento del problema jurídico y la metodología correspondiente para su solución.

a) Sobre la aptitud sustantiva de la demanda

56. Con fundamento en lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, la Corte Constitucional ha establecido que, para que una demanda de inconstitucionalidad sea apta, el demandante debe: *i)* señalar las normas que acusa como inconstitucionales; *ii)* indicar las normas constitucionales que estima infringidas; *iii)* exponer las razones o motivos por las cuales la norma acusada viola la Constitución; *iv)* si se trata de la existencia de un vicio en el proceso de formación de la norma, debe, además, indicar el trámite previsto en la Constitución para expedir el acto demandado y el modo como fue desconocido; y, por último, *v)* dar cuenta de la razón por la cual la Corte Constitucional es competente para conocer del asunto.

57. En lo que concierne al requisito de exponer las razones de la violación, la doctrina pacífica y reiterada de la Corte apunta a que dichas razones deben satisfacer unas condiciones mínimas para que sea posible realizar el control de constitucionalidad. Lo anterior, se traduce en que solo habrá lugar a la activación del respectivo juicio de inconstitucionalidad si la acusación presentada se apoya en razones *i) claras*, esto es, cuando la acusación formulada por el actor es comprensible y de fácil entendimiento; *ii) ciertas*, si la acusación recae directamente sobre el contenido de la disposición demandada y no sobre una proposición jurídica inferida o deducida por el actor; *iii) específicas*, en cuanto se defina o se muestre en forma

diáfana la manera como la norma vulnera la Carta Política; iv) *pertinentes*, cuando se utilizan argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no razones de orden legal, personal, doctrinal o de simple conveniencia; y, v) *suficientes*, en la medida en que la acusación contenga todos los elementos fácticos y probatorios que devienen necesarios para adelantar el juicio de inconstitucionalidad, de forma que suscite por lo menos una sospecha o duda mínima sobre la constitucionalidad del precepto,³⁹ esto es, “plantear al menos un cargo concreto de inconstitucionalidad⁴⁰ que satisfaga dichas condiciones mínimas, es decir, debe proponer una verdadera controversia de raigambre constitucional.”⁴¹

58. En el asunto *sub judice*, la Procuraduría General de la Nación solicitó a la Corte inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo por ineptitud sustantiva de la demanda. En términos generales, el Ministerio Público sostuvo que el cargo formulado por el demandante, esto es la presunta violación del principio de legalidad contenido artículo 29 de la Constitución y el desconocimiento de la dogmática penal constitucionalizada, no satisface los presupuestos jurisprudenciales de admisibilidad. Ello, por cuanto consideró que; (i) la norma no es un tipo sancionatorio en materia administrativa y en consecuencia, la interpretación hecha por el ciudadano no es plausible ni se desprende del enunciado normativo acusado, por lo que no sería procedente un fallo de fondo por parte de la Corte Constitucional (*certeza*); (ii) situación que ocasiona que no exista al menos un cargo concreto de constitucionalidad (*suficiencia*).

59. En relación con el requisito de *certeza*, la Corte ha señalado que “*las razones que respaldan los cargos de inconstitucionalidad sean ciertas significa que la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente “y no simplemente [sobre una] deducida por el actor, o implícita” e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda. Así, el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad supone la confrontación del texto constitucional con una norma legal que tiene un contenido verificable a partir de la interpretación de su propio texto; “esa técnica de control difiere, entonces, de aquella [otra] encaminada a establecer proposiciones inexistentes, que no han sido suministradas por el legislador, para pretender deducir la inconstitucionalidad de las mismas cuando del texto normativo no se desprenden.*”⁴²

60. La adopción de una decisión inhibitoria dependerá de definir si la Corte puede, o no, ejercer su competencia y emitir un fallo de fondo cuando el mérito del cargo dependa de determinar la naturaleza o el alcance de la disposición acusada, cuando estos no son evidentes. A juicio del Ministerio Público, esta definición hace parte del análisis de la aptitud sustantiva de la demanda que, en principio, debe hacerse en la

³⁹ En la Sentencia C-1052 de 2001, sistematizando los lineamientos fijados por la jurisprudencia, la Corte definió las circunstancias a partir de las cuales un cargo se entiende debidamente estructurado. De ahí que el citado fallo sea objeto de reiteración por la Corte en innumerables pronunciamientos.

⁴⁰ *Cfr.*, Corte Constitucional, Sentencias C-236 de 1997, C-447 de 1997, C-426 de 2002, C-170 de 2004 y C-586 de 2016.

⁴¹ *Cfr.*, Corte Constitucional, Sentencias C-509 de 1996, C-237 de 1997, C-447 de 1997 y C-426 de 2002.

⁴² Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001.

etapa de admisión y no en un fallo de fondo. De tal forma que, en opinión del Ministerio Público, si la interpretación o el alcance que el accionante le dio a la disposición acusada para fundar su cargo no es aceptado por la Sala procederá una decisión inhibitoria.

61. La acción pública de inconstitucionalidad es un mecanismo de control del poder político que la Constitución de 1991 puso al alcance de todos los ciudadanos. En ejercicio del control constitucional, la Corte se pone al servicio de los ciudadanos para controlar las extralimitaciones del Legislador, y hacer efectiva la supremacía constitucional. Por lo tanto, el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad libre y despojado de formalismos excesivos hace real la promesa democrática en la medida en que: *i)* permite que cualquier ciudadano cuestione la validez de las decisiones que adoptan sus representantes; *ii)* mejora el proceso legislativo al fijar límites que, sin acallar la voz de las mayorías, permiten la protección de los derechos de las minorías, y contribuyen a una mayor razonabilidad del Legislador⁴³.

62. Ahora bien, la Constitución también prevé reglas que limitan la competencia del juez constitucional y garantizan la racionalidad del control constitucional. Así, el artículo 241 prevé que corresponde a la Corte decidir las demandas ciudadanas contra las leyes y los decretos con fuerza de ley, de modo que *“el trámite de la acción pública sólo puede adelantarse cuando efectivamente haya habido demanda, esto es, una acusación en debida forma de un ciudadano contra una norma legal”*.⁴⁴ En el mismo sentido, el artículo 2.2 del Decreto Ley 2067 de 1991 señala que las demandas en las acciones públicas de inconstitucionalidad deben contener las razones por las que se estima que la disposición acusada infringe la Constitución. El precedente constitucional ha señalado que la exigencia de una carga argumentativa mínima en la demanda de inconstitucionalidad preserva el carácter rogado del control, y permite el diálogo entre los ciudadanos, las autoridades involucradas en la expedición o aplicación de las normas demandadas y la Corte Constitucional. Dado que la Corte actúa como legislador negativo al expulsar una norma del ordenamiento jurídico por desconocer la Constitución, pero ejerce este rol sin estar investida del mandato popular que ostenta el Congreso de la República, la observancia de las reglas de competencia que le ha fijado la propia Constitución es esencial para garantizar el

⁴³ *“Una Constitución puede impedir que las élites políticas incluyan en sus decisiones en toda futura crítica y revisión. Los poderosos naturalmente detestan que se les contradiga y refute en público. Las reglas que prohíben el castigo de disidentes y críticos molestos compensan la falta de motivos mejores. De manera similar, por medio de una disposición constitucional (“el Congreso no hará leyes [...] que coarten la libertad de expresión”) una comunidad puede defender su propia capacidad de toma de decisiones racionales contra su tendencia inherente a caer en el “pensamiento de grupo”. Es muy probable que las decisiones tomadas sin sopesar diversos puntos de vista sean mal consideradas. (...) Una vez tomada una decisión, la minoría que perdió la votación debe someterse en la práctica a la voluntad de la mayoría; pero las reglas del juego permiten que los perdedores lancen una agresiva campaña de sarcasmo y enfoquen la atención pública, de manera irritante, en las consecuencias imprevistas de la decisión a la que se llegó. Esa disposición, que de momento resultó irritante, ayuda a tomar mejores decisiones. En otras palabras, los derechos no fueron planeados tan solo para la protección de la minoría, sino también para la corrección y la instrucción de la mayoría. Ninguna voluntad popular digna de tomarse en serio tiene una preexistencia mística; siempre es producto de limitaciones constitucionales. Y dado que tales límites tienden a hacer más inteligente al gobierno, la mayoría estaba dispuesta a imponérselos a sí misma”*. ELSTER, J. (1999). SLAGSTAD, Rune. *Constitucionalismo y democracia*. Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica. Pp 255 y 256.

⁴⁴ Corte Constitucional, Sentencia C-447 de 1997.

principio democrático.

63. De ello no se sigue que el análisis de la aptitud sustantiva de la demanda sea un juicio de técnica jurídica. Todo lo contrario, la jurisprudencia constitucional ha enfatizado que las exigencias que rigen esta materia no resultan contrarias al carácter público de la acción de inconstitucionalidad, ni afectan el núcleo esencial del derecho político del cual es titular el ciudadano para efectos de su ejercicio, sino que responden a la necesidad de establecer una carga procesal mínima con el objetivo de permitir el cumplimiento eficaz de las funciones que le han sido atribuidas por la Constitución Política. Así, al verificar si la demanda ciudadana cumple la carga argumentativa necesaria para suscitar un pronunciamiento de fondo, la Corte debe maximizar la garantía democrática que subyace a la acción pública de inconstitucionalidad. La aparente tensión existente entre el carácter público de la acción de inconstitucionalidad y la exigencia de una carga argumentativa mínima a los ciudadanos demandantes se resuelve mediante la prevalencia del principio *pro actione*, en virtud del cual, en caso de duda razonable sobre la procedencia de un recurso de defensa judicial se prefiere su estudio de fondo sobre su improcedencia⁴⁵.

64. La Sala Plena de la Corte ha aplicado el principio *pro actione* para decidir de fondo una demanda de inconstitucionalidad cuando existe al menos una duda razonable sobre el alcance interpretativo de la norma acusada. Para citar solo un ejemplo, en la sentencia C-426 de 2002 la Corte reiteró que “[e]l hecho de que a un enunciado normativo se le atribuyan distintos contenidos o significados, consecuencia de la existencia de un presunto margen de indeterminación semántica, conlleva a que la escogencia práctica entre sus diversas lecturas trascienda el ámbito de lo estrictamente legal y adquiera relevancia constitucional, en cuanto que sus alternativas de aplicación pueden resultar irrazonables y desconocer los mandatos superiores. Ciertamente, conforme al criterio hermenéutico fijado por la jurisprudencia de la Corporación, si una preceptiva legal puede ser interpretada en más de un sentido por parte de las autoridades judiciales que tienen a su cargo la aplicación de la ley, y alguna de ellas entra en aparente contradicción con los valores, principios, derechos y garantías que contiene y promueve la Constitución Política, corresponde a la Corte adelantar el respectivo análisis de constitucionalidad con el fin de establecer cuál es la regla normativa que, consultando el espíritu del precepto, en realidad se ajusta o se adecua a la Carta Política”⁴⁶. En todo caso, la acción pública de inconstitucionalidad conserva su carácter abstracto aun cuando recaiga sobre interpretaciones. En consecuencia, la Corte Constitucional ha precisado que, en estos eventos, el control abstracto “se lleva a cabo sobre uno de los contenidos de la norma sometida a examen: el que surge de la interpretación que en sentido general hace la autoridad judicial competente, y al

⁴⁵ La Corte ha señalado que el principio *pro actione* tiene límites claros: “[s]i bien la Corte debe tomar en cuenta el carácter democrático de la acción de constitucionalidad y la necesidad de adoptar un criterio *pro actione* en el examen de las demandas que le son presentadas, no puede llegar al extremo de suplantar al actor en la formulación de los cargos, ni de determinar por sí misma, el concepto de la violación de las normas que ante ella se acusan como infringidas, pues ésta es una carga mínima que se le impone al ciudadano para hacer uso de su derecho político a ejercer la acción de inconstitucionalidad”. Corte Constitucional, sentencia C-585 de 2016.

⁴⁶ Corte Constitucional, sentencia C-426 de 2002.

cual se le han reconocido todos los efectos jurídicos como consecuencia de constituir la orientación jurisprudencial dominante o el criterio judicial obligatorio para quienes son destinatarios de la ley.”⁴⁷

65. Así mismo, la Sala Plena de la Corte ha aplicado el principio *pro actione* para adoptar una decisión de fondo cuando existe una duda sobre el alcance de una sentencia previa de constitucionalidad y los operadores jurídicos siguen aplicando la interpretación cuestionada de la norma. Recientemente, la Sala Plena asumió el conocimiento de una demanda de inconstitucionalidad contra un aparte del artículo 860 del Estatuto Tributario, pese a que este artículo había sido estudiado en la sentencia C-877 de 2011 y solo se había declarado la inexecutable de una expresión contenida en el primer inciso. A juicio de la Corte, la declaratoria previa de inexecutable suscitaba una duda sobre la existencia o no de cosa juzgada sobre el resto de la disposición: *“esto podría implicar: bien que el resto de la norma se entiende executable de forma tácita, o bien que los apartes del artículo que daban desarrollo a la regla declarada inexecutable son inaplicables a partir de la adopción de la decisión de constitucionalidad referida. En ambos casos, la Corte ha señalado que procedería un pronunciamiento inhibitorio, a menos que los accionantes demuestren que la permanencia formal en el ordenamiento del aparte ahora demandado genera riesgos para la seguridad jurídica, posibles controversias en la aplicación de la norma o corresponde a un verdadero problema jurídico constitucional”*. (Negrilla fuera del original).

66. Por lo tanto, de manera excepcional es posible que los ciudadanos demanden la inconstitucionalidad de una disposición en el supuesto de que una interpretación razonable y comúnmente aceptada de esta contraviene la Constitución. Dado que esta posibilidad supone la existencia de varias interpretaciones posibles de la misma disposición, su análisis habrá de efectuarse en una decisión de fondo y no mediante un pronunciamiento inhibitorio. Admitir lo contrario implicaría negar a los ciudadanos el ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad sobre una disposición cuando su interpretación no es unívoca. Por ello, si la Corte encuentra que la interpretación de la disposición contra la cual se dirige la acusación es plausible y razonable, y no obedece únicamente a una posición personal del accionante, en virtud del principio *pro actione* deberá estudiar el asunto de fondo. En contraste, cuando la Corte debe interpretar por sí misma, o de oficio, el sentido de la disposición o de la norma acusada o, cuando la interpretación dada por el ciudadano no es razonable o corresponde a su opinión personal y aislada de forma que el cargo formulado no genere una duda seria de inconstitucionalidad, será procedente un fallo inhibitorio.

67. Esta postura se funda en el carácter prevalente del principio *pro actione*, así como en las siguientes razones: (i) la acción pública de inconstitucionalidad garantiza el derecho de los ciudadanos a contribuir y participar en el control del ejercicio del poder legislativo y a la defensa de la supremacía constitucional; (ii) se

⁴⁷ C-426 de 2002

otorga prevalencia al derecho sustancial sobre el formal; (iii) se garantizan los derechos de acceso a la administración de justicia y a la participación democrática; y (iv) se propende por mantener la integridad y supremacía de la Carta Política.

68. En este caso, para establecer si la Corte debe proferir una decisión inhibitoria como lo recomendó el Ministerio Público, es menester determinar si la demanda presentada se dirige contra una proposición jurídica real y existente “y *no simplemente [contra una] deducida por el actor, o implícita*”⁴⁸. En particular, habrá que determinar si la premisa sobre la cual se construye el cargo, esto es, que la facultad de la Administración Tributaria de desconocer las expensas originadas en la comisión de una conducta típicamente dolosa es una sanción, es razonable y genera una duda seria de inconstitucionalidad.

69. Aunque el concepto del Ministerio Público ofrece razones para considerar que la disposición acusada no tiene el alcance sobre el cual se funda el cargo formulado, en virtud del principio *pro actione*, la Sala estima que el debate sobre la naturaleza de la norma reprochada debe ser abordado en una decisión de fondo, precisamente para comprobar si la premisa menor sobre las que se construye el cargo es cierta, y por lo mismo, si el reproche está llamado a prosperar.

70. Sin perjuicio de lo anterior, la Sala observa que una parte del cargo admitido no puede ser objeto de análisis de fondo pues no cumple con la carga mínima argumentativa necesaria para el efecto. El cargo formulado por el ciudadano tiene dos componentes: *a)* la supuesta vulneración a la dogmática penal constitucionalizada y, *b)* la presunta vulneración del principio de legalidad contenido en el artículo 29 de la Constitución Política. Aunque el reproche por la presunta vulneración de la dogmática penal constitucionalizada fue en principio admitido por el Magistrado sustanciador, la Sala observa que esta acusación carece de **certeza y suficiencia** pues se basa en una interpretación personal de la disposición, según la cual la norma acusada permite a la DIAN hacer las veces de juez penal para definir la existencia de conductas típicas dolosas e imponer sanciones como consecuencia de ello.

71. En la demanda original, el accionante señala “*Como se constata, a través de la norma demandada, el legislador otorgó a la Administración la facultad de desconocer cualquier deducción que incumpla con la prohibición mencionada en la primera parte. De este modo, está facultando a la Administración para que determine la existencia de conductas típicas consagradas en la ley como delito, más aún, calificarlas como sancionables a título de dolo, para decidir sobre la imposición de una sanción de naturaleza administrativa -que no penal- sobre las deducciones de expensas necesarias*”. Y a continuación añade: “*El alcance de la*

⁴⁸ De acuerdo con lo previsto en el artículo 2 del Decreto 2067 de 1991, toda demanda de inconstitucionalidad debe contener: 1) el señalamiento de las normas acusadas como inconstitucionales, transcritas literalmente por cualquier medio o aportándose un ejemplar de la publicación oficial; 2) la indicación de las normas constitucionales infringidas; 3) las razones que sustentan la acusación, comúnmente denominadas concepto de la violación; 4) el señalamiento del trámite legislativo impuesto por la Constitución para la expedición del acto demandado, cuando fuere el caso, y 5) la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto.

norma sobre este punto es claro, la calificación penal llevada a cabo por la DIAN debe ser revisada por la autoridad competente para llevar a cabo estos juicios (la misma norma muestra que la autoridad competente para determinar si una persona ha cometido o no una conducta típica no es la DIAN), lo que permitirá que aquellos contribuyentes que se vieron afectados por la decisión de una autoridad administrativa, que determinó que cometieron un delito consagrado en la ley sin competencia para ello y sin seguir el plexo de garantías procesales instituidas para un proceso penal, imputen la decisión de la administración en los términos establecidos y así les sean aplicadas las deducciones correspondientes” (énfasis añadido)

72. Según el propio ciudadano en su escrito de corrección: *“Así, por un lado se está argumentando la inconstitucionalidad de la norma al permitir que sea una persona diferente al juez natural quien decida sobre la comisión o no de cierto delito, mientras que por otro lado se busca demostrar la vulneración al principio de legalidad al no especificar quién debe cometer un presunto delito para que la prohibición sobre el reconocimiento de expensas opere, generando como consecuencia una norma ambigua que permite la aplicación de sanciones tributarias sobre personas que no han ejecutado acto alguno en contravía de la ley penal.”*

73. Así, la acusación por la presunta violación de la dogmática penal constitucionalizada parte de la base de que la disposición faculta a la DIAN para sustituir al juez penal al definir la ocurrencia o no de un delito. Esta interpretación es ajena al contenido de la disposición y no puede ser calificada como plausible o razonable en tanto ya había sido descartada por la Corte Constitucional en la sentencia C-002 de 2018 en la que se señaló expresamente: *“La disposición no restringe la competencia de la autoridad penal, pues la actuación que realiza la Administración Tributaria es eminentemente de carácter administrativo y no de carácter judicial-penal. De ello se sigue que la decisión que adopta la DIAN, luego de finalizar el procedimiento administrativo de determinación del tributo, no tiene ningún efecto sobre la calificación de la conducta en el proceso penal”*.

74. Por lo anterior, no será posible para la Corte Constitucional proferir un fallo de fondo en relación con el contenido del cargo correspondiente a la dogmática penal constitucionalizada, toda vez que, al carecer de *certeza*, se incumple con unos de los requisitos para habilitar el estudio de fondo por parte de esta Corporación. Automáticamente, al no aprobar el anterior análisis, inmediatamente el componente del cargo aquí analizado también resulta *insuficiente*.

75. Por el contrario, la Sala encuentra que el componente del cargo por violación del artículo 29 superior contra el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, sí satisface las condiciones mínimas que dan lugar a la apertura del debate constitucional, por cuanto *prima facie* no es irrazonable o caprichoso considerar que la disposición acusada prevé una sanción. Prueba de ello es que una parte significativa de los intervinientes consideró que la disposición sí contiene una norma de tipo sancionatorio, en tanto *i)* determina una consecuencia económica negativa como resultado de la ocurrencia de

un hecho tipificado como delito; *ii*) dispone la compulsión de copias a las autoridades que deben conocer de la comisión de la conducta típica, y *iii*) prevé un mecanismo para el restablecimiento del derecho para el contribuyente afectado, en el evento en que las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó al desconocimiento de la expensa no es punible.

76. Nótese como el demandante consideró, en síntesis, que la norma atacada vulnera el principio de legalidad cuando no especifica, a efectos de imponer la sanción consistente en negar la deducción de expensas necesarias, quién debe ser el ejecutor del delito. Y esto es así porque en la generación de expensas pueden confluir varias personas, y cualquiera de ellas puede cometer un ilícito. En ese sentido, el enunciado normativo conduce a que, incluso en aquellos casos en los que el contribuyente no ha incurrido en actuaciones irregulares, sea sancionado si en la producción de dichas expensas intervino un tercero que actuó fraudulentamente sin que él estuviese enterado. De allí que el cargo, podría decirse, cumple con el criterio de *especificidad*, toda vez que el demandante sostiene que la norma podría afectar el principio de legalidad como componente del derecho al debido proceso de los contribuyentes que no han incurrido en actuaciones proscritas por el derecho penal. Además, cabe señalar que las razones formuladas son *claras* porque resultan de fácil comprensión. Son *ciertas*, porque razonablemente cuestionan el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016. Son *pertinentes*, en tanto se acusa al apartado normativo de desconocer el principio de legalidad.

77. Dado que la sustentación de este componente del cargo, en la forma expuesta, contiene un razonamiento lo suficientemente fundado y persuasivo para suscitar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la disposición demandada, también se tiene por acreditado el requisito de *suficiencia*. En ese orden de ideas, no existe en este caso un incremento de los requerimientos técnicos de la acusación y al existir una duda razonable sobre el cumplimiento de las condiciones mínimas de argumentación, se procederá al estudio de fondo.

b) Cosa juzgada constitucional

78. La Corte ha abordado el fenómeno de cosa juzgada constitucional desde dos perspectivas: *i*) como una institución jurídico procesal que tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política⁴⁹, de la cual se deriva que las sentencias de constitucionalidad son inmutables, vinculantes y definitivas⁵⁰ y, *ii*) como un atributo de dichas providencias que caracteriza un determinado conjunto de hechos o de normas que han sido objeto de un juicio por parte de un tribunal con competencia para ello y en aplicación de las normas procedimentales y sustantivas pertinentes.⁵¹

⁴⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-774 de 2001.

⁵⁰ *Cfr.* Corte Constitucional, Sentencias C-030 de 2003, C-990 y C-1122 de 2004, C-533 de 2005, C-211 de 2007, C-393 y C-468 de 2011 y C-197, C-334 y C-532 de 2013.

⁵¹ *Cfr.* Corte Constitucional, Sentencia C-462 de 2013. En el mismo sentido, ver las Sentencias C-500 de 2014, C-386 y C-456 de 2015 y C-007 de 2016.

79. Desde una perspectiva u otra, una vez configurada, la cosa juzgada constitucional cumple una “... *función negativa, que consiste en prohibir a los funcionarios judiciales conocer, tramitar y fallar sobre lo ya resuelto, y una función positiva, que es proveer seguridad a las relaciones jurídicas*”.⁵²

80. La jurisprudencia constitucional ha señalado que la cosa juzgada constitucional se configura cuando: “(i) *se proponga estudiar el mismo contenido normativo de una proposición jurídica ya estudiada en una sentencia anterior; (ii) se presenten las mismas razones o cuestionamientos (esto incluye el referente constitucional o norma presuntamente vulnerada), analizados en ese fallo antecedente; y (iii) no haya variado el patrón normativo de control.*” En otras palabras, para que se constante el fenómeno se requiere constatar tres elementos: (i) *identidad de objeto; (ii) identidad de causa petendi; y (iii) subsistencia del parámetro de constitucionalidad, esto es, que no exista un cambio de contexto o nuevas razones significativas que de manera excepcional hagan procedente la revisión, lo que la jurisprudencia ha referido como un nuevo contexto de valoración.*

81. El estudio del primer requisito, esto es la *identidad de objeto*, pasa por comprender la distinción entre los conceptos de disposición o enunciado jurídico, por un lado, y de norma, por el otro.⁵³ Una *disposición o enunciado jurídico* corresponde al texto en que una norma es formulada, tales como artículos, numerales o incisos, aunque estas formulaciones pueden encontrarse también en fragmentos más pequeños de un texto normativo, como oraciones o palabras individuales, siempre que incidan en el sentido que se puede atribuir razonablemente a cada disposición. Las normas, siguiendo con esta construcción, no son los textos legales sino su significado. Ese significado, a su vez, solo puede hallarse por vía interpretativa y, en consecuencia, a un solo texto legal pueden atribuírsele (potencialmente) diversos contenidos normativos, según la forma en que cada intérprete les atribuye significado. Las normas de competencia del orden jurídico definen, sin embargo, el órgano autorizado para establecer con autoridad la interpretación jurídica de cada disposición, según criterios de especialidad y jerarquía, en el sistema de administración de justicia.

82. La *identidad de causa* implica que, tanto el proceso que ya hizo tránsito a cosa juzgada, como la nueva demanda, deben contener los mismos fundamentos fácticos sustentando la pretensión. Lo anterior implica que cuando el segundo proceso tiene nuevos hechos o elementos, el juez puede pronunciarse únicamente respecto de estos últimos.

83. Por último, la subsistencia del parámetro de constitucionalidad, esto es, que no exista un cambio de contexto o nuevas razones significativas que de manera excepcional hagan procedente la revisión, lo que la jurisprudencia ha referido como un nuevo contexto de valoración.

⁵² Sentencia C-228 de 2015, reiterada en la Sentencia C-118 de 2021.

⁵³ Cfr. Sentencias C-192 de 2017 y C-620 de 2016.

84. La Corte Constitucional ha señalado que la cosa juzgada constitucional tiene categorías claramente distinguibles entre sí: *i)* cosa juzgada formal y material; *ii)* absoluta y relativa; *iii)* relativa implícita y relativa explícita; y *iv)* aparente. Dada la profusa jurisprudencia sobre la materia, en el siguiente cuadro⁵⁴ se resumen las principales diferencias entre cada una de estas categorías:

Por el objeto de control	
<p>Cosa juzgada formal:</p> <p>Cuando la decisión previa de la Corte ha recaído sobre un texto igual al sometido nuevamente a su consideración.</p>	<p>Cosa juzgada material:</p> <p>Cuando la sentencia previa examinó una norma equivalente a la demandada contenida en un texto normativo distinto. De forma que, aunque se trate de disposiciones diferentes, producen los mismos efectos en cuanto contienen la misma regla.</p>
Por el cargo de constitucionalidad	
<p>Cosa juzgada absoluta:</p> <p>Cuando la primera decisión agotó cualquier debate sobre la constitucionalidad de la norma acusada. Ocurre cuando se analizó la validez de la norma contra la totalidad de las normas de rango constitucional, incluidas aquellas que conforman el bloque de constitucionalidad. Por regla general, corresponde a las sentencias emitidas en ejercicio del control automático e integral que la Constitución Política asigna a cierto tipo de normas con rango de ley.</p>	<p>Cosa juzgada relativa:</p> <p>Cuando la decisión previa juzgó la validez constitucional solo desde la perspectiva de algunos de los cargos posibles. La cosa juzgada relativa puede ser explícita o implícita.</p> <p>Será cosa juzgada relativa explícita cuando en la parte resolutive de la sentencia se establece expresamente que el pronunciamiento de la Corte se limita a los cargos analizados.</p> <p>Será cosa juzgada relativa implícita cuando, pese a no hacerse tal referencia en la parte resolutive, de las consideraciones de la sentencia se puede desprender que la Corte limitó su juicio a determinados cargos.</p>
Cosa juzgada aparente⁵⁵	
<p>Ocurre cuando la Corte, <i>“a pesar de adoptar una decisión en la parte resolutive de sus providencias declarando la exequibilidad de una norma, en realidad no ejerce función jurisdiccional alguna y, por ello, la cosa juzgada es ficticia”</i>.⁵⁶</p> <p>La cosa juzgada aparente depende de que la declaración de exequibilidad carezca de toda motivación en el cuerpo de la providencia. En este caso, aunque la declaración de exequibilidad da la apariencia de cosa juzgada, en realidad la norma demandada no está revestida de cosa juzgada, ni formal, ni material debido a la ausencia de motivación de la providencia en tal sentido.</p> <p>La cosa juzgada aparente tiene lugar en dos hipótesis: <i>i)</i> cuando la Corte resuelve declarar exequible una disposición, pero en la parte motiva de la sentencia omite totalmente el estudio de constitucionalidad de aquella, de forma que la disposición no fue objeto de función</p>	

⁵⁴ Cuadro tomando de la Sentencia C-337 de 2021.

⁵⁵ Para esta definición se toman las conclusiones expresadas en la Sentencia C-118 de 2021. Sin embargo, la figura ha sido desarrollada en múltiples sentencias, entre ellas las Sentencia C-774 de 2001, C-334 de 2013, C-007 de 2016, C-221 de 2016 y C-265 de 2019.

⁵⁶ *Cfr.* Corte Constitucional, Sentencia C-007 de 2016.

jurisdiccional alguna, y ii) cuando se declara exequible una disposición, pero en la parte motiva del fallo solo se estudió una de las normas contenidas en aquella.⁵⁷ *En este caso, las normas que carecieron de pronunciamiento jurisdiccional pueden ser objeto de un estudio de constitucionalidad en una nueva ocasión.*⁵⁸

85. En la Sentencia C-002 de 2018, la Corte resolvió una demanda de inconstitucionalidad formulada contra los artículos 37 (parcial), 46 (parcial), 55 (parcial), 62, 63 (parcial), 70, 139 (parcial), 159 (parcial), 237 (parcial), 300 (parcial) y 338 de la Ley 1819 de 2016. En lo que corresponde al artículo 62 de la Ley 1819, en aquella oportunidad se formuló un único cargo consistente en el desconocimiento del derecho al debido proceso, la presunción de inocencia y el principio buena fe. Para decidir la demanda en esa oportunidad, la Sala Plena propuso el siguiente problema jurídico: *“Le corresponde a la Corte establecer si la potestad que se otorga a la administración tributaria para desconocer los deducibles de expensas provenientes de conductas típicas fijadas como delito sancionable a título de dolo vulnera las garantías de presunción de inocencia y debido proceso, de que trata el artículo 29 de la Constitución”*⁵⁹.

86. La Sala concluyó que los procedimientos que adelanta Administración Tributaria no podían considerarse de manera aislada y desprovista de las garantías propias del debido proceso. El ejercicio de las funciones de fiscalización supone el agotamiento de las diferentes etapas de un procedimiento administrativo con plenas garantías. Así, el contribuyente puede controvertir, presentar y solicitar pruebas, e incluso recurrir la decisión de la Administración. La Sala Plena consideró que la atribución que se otorga a la DIAN de desconocer las expensas originadas en conductas típicamente dolosas, no desconoce la presunción de inocencia que ampara al contribuyente en el procedimiento administrativo de liquidación de revisión, pues su objeto se circunscribe a la determinación real del tributo a cargo de este. Según la citada sentencia, la calificación de una conducta como punible no es un asunto que corresponda a la Autoridad Tributaria, debido a que su actuación, sobre este asunto, se limita a remitir el caso a las autoridades competentes en caso de que considere que se ha presentado una conducta punible.

87. La Sala estimó que la disposición no restringe la competencia de la autoridad penal, pues la actuación que realiza la Administración Tributaria es eminentemente de carácter administrativo y no de carácter *judicial-penal*. De ello se sigue que la decisión que adopta la DIAN, luego de finalizar el procedimiento administrativo de determinación del tributo, no tiene ningún efecto sobre la calificación de la conducta en el proceso penal.

88. La facultad para desconocer las expensas deducibles que provienen de conductas típicas descritas en la ley como delitos sancionables a título de dolo, debe ser producto del agotamiento del procedimiento administrativo de liquidación de

⁵⁷ Cfr. Corte Constitucional, Sentencias C-397 de 1995, C-700 de 1999, C-925 de 2000 y C-157 de 2002.

⁵⁸ Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-049 de 2020.

⁵⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-002 de 2018.

revisión, por lo que no puede inferirse que su mero otorgamiento desconoce los principios de debido proceso y presunción de inocencia, dispuestos en el artículo 29 de la Constitución Política. En consecuencia, en la citada Sentencia la Corte resolvió: **“CUARTO.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 62 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”, por el cargo formulado en la demanda, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 2.9.6 de la parte motiva.”**

89. En el caso *sub judice*, la Corte encuentra que entre esta demanda y la resuelta mediante la Sentencia C-002 de 2018, existe *identidad de objeto* pues se pretende la inexecutable de la misma disposición. Sin embargo, los dos casos no guardan *identidad de causa* pues la presunta violación del principio de legalidad previsto en el artículo 29 de la Constitución Política no fue objeto de análisis en la Sentencia C-002 de 2018, que se ocupó de la presunta violación de la presunción de inocencia y el debido proceso. Por lo tanto, frente a la vulneración del principio de legalidad no se configura cosa juzgada constitucional en relación con la Sentencia C-002 de 2018.

90. En suma, aunque la exequibilidad declarada en la Sentencia C-002 de 2018 recayó sobre la misma disposición aquí acusada (identidad de objeto), el fundamento de dicho pronunciamiento se originó en un cargo de inconstitucionalidad distinto y, por lo mismo, no existe una identidad de causa que permita afirmar que se configura cosa juzgada constitucional en relación con la posible violación del principio de legalidad.

C. Planteamiento del problema jurídico y metodología de la decisión

91. En esta ocasión, corresponde a la Corte Constitucional resolver el siguiente problema jurídico: ¿el artículo 62 de la Ley 1819 desconoce el principio de legalidad previsto en el artículo 29 de la Constitución Política al prohibir la deducción de las expensas originadas en un delito sin determinar quién debe cometer la conducta delictiva? La Sala Plena observa que, aunque el actor demandó la totalidad del artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el inciso tercero del artículo 107 del ET, el reproche se dirige únicamente contra los siguientes apartes:

“En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición.”

Por ende, la decisión se restringirá a ese contenido normativo.

92. Para responder a este interrogante, la Sala deberá: (i) determinar la naturaleza de la disposición acusada, esto es, si en efecto se trata de un tipo sancionatorio en materia administrativa. En caso afirmativo, (ii) la disposición demandada se

contrastará contra el principio de legalidad como garantía del debido proceso contenido en el artículo 29 de la Constitución Política. Para definir si la norma *sub judice* contempla o no una sanción, la Sala Plena estudiará; (i) los elementos que caracterizan las obligaciones sustanciales y formales en materia tributaria así como los elementos que caracterizan a los tipos sancionatorios en materia administrativa y, posteriormente, (ii) estudiará los antecedentes normativos y legislativos de la disposición acusada. Luego de agotar este estudio, la Sala procederá a examinar concretamente la disposición acusada para así determinar su naturaleza y definir si procede o no su estudio a la luz del principio de legalidad previsto en el artículo 29 constitucional.

a) *El principio de legalidad tributaria. Obligaciones sustanciales y formales en materia tributaria.*

93. El artículo 95.9 de la Constitución Política prevé como un deber de la persona y del ciudadano “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”. La jurisprudencia constitucional ha señalado que este mandato superior impone a los contribuyentes el deber material o sustancial de tributación, que, en todo caso, debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes a fin de lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza. Mediante la ley se crea la relación de naturaleza jurídica y tributaria entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de un tributo. Para el efecto, el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración que se encuentra limitado, entre otros, por el principio de legalidad en materia tributaria previsto en los artículos 150.12, 338, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política.

94. El principio de legalidad tributaria tiene su presupuesto en la máxima según la cual no hay tributo sin representación (*no taxation without representation*) y solo debe ser creado por el legislador, lo cual constituye una de las características definitorias del Estado de Derecho. Por lo tanto, la existencia de la obligación tributaria depende de la aplicación de un procedimiento democrático participativo y de la concurrencia de los sujetos destinatarios de los impuestos en el proceso de formulación normativa a través de sus representantes.⁶⁰ En desarrollo de estas premisas, en primer lugar, el artículo 150.12 consagra el principio de reserva de ley en materia tributaria, y en segundo término, el artículo 338, en concordancia con lo previsto en los artículos 300-4 y 313-4, precisan las reglas que gobiernan el principio de legalidad tributaria, así: (i) salvo en estados de excepción, solo el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales, podrán crear contribuciones fiscales o parafiscales; (ii) los sujetos activos y pasivos, los hechos y bases gravables, y las tarifas de los impuestos deben ser fijados en la ley, las ordenanzas y los acuerdos; (iii) estas mismas corporaciones pueden permitir a las autoridades gubernamentales fijar la tarifa de las tasas y contribuciones siempre que hayan definido el método y el sistema para su cálculo; y (iv) las normas tributarias no son retroactivas, por lo tanto, aquellas que determinen contribuciones fiscales sobre

⁶⁰ Cfr., Corte Constitucional. Sentencia C-101 de 2022

la base de hechos ocurridos durante un periodo determinado, solo pueden aplicarse a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo⁶¹.

95. Así, entonces, la relación jurídico-tributaria del contribuyente con el Estado, que se define por virtud de la ley, tiene un contenido complejo. Está compuesta, por una parte, de obligaciones tributarias sustanciales, que persiguen el pago del tributo. Por otra, por obligaciones o deberes formales, que son principalmente instrumentos encaminados a la determinación y el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial. Esta relación, reúne un conjunto de poderes, potestades, deberes y derechos, en cabeza tanto de las distintas autoridades tributarias, así como del contribuyente, encaminados a obtener el pago de la obligación sustancial.

96. Las obligaciones sustanciales son aquellas por medio de las cuales, el sujeto pasivo (contribuyente) se encuentra obligado mediante una Ley con el sujeto activo al pago de una contraprestación económica (tributo) generalmente traducida en una suma de dinero y excepcionalmente en una especie.⁶² Tiene como fuente la ley en sentido material y por objeto, una obligación de dar el dinero o la especie debida. La prestación de la obligación será la transferencia del dinero y la caracterizan cinco (5) elementos esenciales; sujeto activo; sujeto pasivo; hecho generador; base gravable; y tarifa. En el caso de las tasas y las contribuciones, además, la destinación. En su formación, el Legislador estará sometido al principio de legalidad y al de certeza en materia tributaria.⁶³

97. Ahora bien, el establecimiento de la obligación tributaria sustancial puede no ser suficiente para que la obligación de tributar se traduzca en un ingreso líquido para las arcas públicas. Por esa razón, el Legislador ha previsto una serie de obligaciones y deberes formales o accesorios asociados directamente al pago del tributo, que están a cargo de los contribuyentes y que tienen por objeto, entre otros, asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial.⁶⁴ Normalmente son traducidos en obligaciones de hacer o no hacer. El precedente constitucional⁶⁵ afirma que dichas obligaciones satisfacen la necesidad que tiene la administración tributaria de disponer de mecanismos para obtener la información fidedigna, necesaria y suficiente para cuantificar y determinar adecuadamente las deudas impositivas.

98. La creación de obligaciones tributarias formales o accesorias es una facultad que se enmarca en la amplia libertad de configuración del Legislador, que debe ser ejercida dentro de los límites constitucionales. Se trata de una potestad impositiva que no se circunscribe al establecimiento de normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados, sino que también comporta la posibilidad de establecer obligaciones formales de hacer o no hacer en cabeza de los

⁶¹ Cfr., Corte Constitucional. Sentencias C-891 de 2012, C-056 de 2019, C-269 de 2019 y C-101 de 2022, entre otras.

⁶² Cfr. Sentencia C-094 de 2021

⁶³ Cfr. Sentencia C-155 de 2003

⁶⁴ *Ibidem*

⁶⁵ Cfr. Sentencia C-733 de 2003.

contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, a fin de que el tributo legalmente creado se transforme en tributo físicamente percibido⁶⁶.

99. En suma, en ejercicio del poder impositivo del Estado, el legislador puede crear obligaciones sustanciales y formales con el objetivo de lograr el cumplimiento del deber ciudadano de contribuir al financiamiento del gasto público, previsto en el artículo 95.9 de la Constitución Política. La libertad de configuración legislativa en materia tributaria está limitada, en todo caso, por el principio de legalidad tributario que halla su fuente en los artículos 150.12, 338, 300-4 y 313.4 constitucionales.

b. El principio de legalidad en el derecho administrativo sancionatorio.

100. Por otra parte, la potestad sancionatoria de la administración, incluida la administración tributaria, es una manifestación del *ius puniendi* del Estado que permite la aplicación de medidas represivas a los particulares y a los servidores para sancionar las conductas consideradas reprochables.⁶⁷ En particular, el derecho sancionador en materia tributaria permite a la Administración exigir el cumplimiento del deber constitucional de contribuir a la financiación del gasto público. El principio de legalidad en materia sancionatoria hace parte de las garantías propias del debido proceso que se aplica a las actuaciones judiciales y administrativas. El artículo 29 de la Constitución Política prevé que “[n]adie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa”. La Corte ha señalado que “[e]l principio de legalidad, en términos generales, puede concretarse en dos aspectos: el primero, que exista una ley previa que determine la conducta objeto de sanción y, el segundo, en la precisión que se empleó en ésta para determinar la conducta o hecho objeto de reproche y la sanción que ha de imponerse”⁶⁸. Este segundo aspecto corresponde al principio de tipicidad y “hace referencia a la obligación que tiene el legislador de definir con claridad y especificidad el acto, hecho u omisión constitutiva de la conducta reprochada por el ordenamiento, de manera que les permita a las personas a quienes van dirigidas las normas conocer con anterioridad a la comisión de la misma las implicaciones que acarrea su transgresión. Así, el principio de tipicidad se predica tanto de la conducta que se reprocha como de las consecuencias de incurrir en ella.”⁶⁹

101. Ahora bien, en materia sancionadora administrativa el principio de legalidad es menos exigente que en el derecho penal. De forma que “sólo exige que una norma con fuerza material de ley contemple una descripción genérica de las conductas sancionables, las clases y cuantía de las sanciones, pero con posibilidad de remitir a los actos administrativos la descripción pormenorizada de las conductas reprochables, sin que pueda decirse en este caso que las normas de carácter reglamentario complementan los enunciados legales, pues se trata de una remisión normativa contemplada específicamente por la disposición legal de carácter

⁶⁶ *Ibidem*

⁶⁷ Cfr., Corte Constitucional. Sentencia C412 de 2015, reiterada recientemente en la Sentencia C-094 de 2021.

⁶⁸ Corte Constitucional, Sentencia C-564 de 2000.

⁶⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-094 de 2021.

sancionador”.⁷⁰

102. La jurisprudencia constitucional⁷¹ ha sostenido que el incumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto sustanciales como formales, acarrea la imposición de sanciones. Las sanciones en materia tributaria están encaminadas a disuadir al sujeto pasivo del tributo del incumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales y, a reparar el daño sufrido en cabeza del Estado por el referido incumplimiento. El precedente constitucional, principalmente la Sentencia C-699 de 2015, sostiene que los elementos esenciales del tipo sancionatorio en materia administrativa son: (i) la descripción de la conducta o del comportamiento que da lugar a la aplicación de la sanción; (ii) la determinación de la sanción, incluyendo el término o la cuantía de la misma, (iii) la autoridad competente para aplicarla y (iv) el procedimiento que debe seguirse para su imposición.

c. Conclusiones

103. En suma, las obligaciones sustanciales, las obligaciones formales, y las sanciones en materia tributaria, aunque complementarias, son claramente diferenciables, así:

104. En *primer* lugar, aunque las obligaciones y las sanciones tributarias están orientadas al cumplimiento del deber de contribuir previsto en el artículo 95.9 superior, y su diseño hace parte del amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, la Constitución prevé condiciones de validez diferentes para unas y otras. Para la imposición de obligaciones tributarias sustanciales y formales el legislador está sometido, entre otros, a los principios de legalidad y certeza previstos en los artículos 150.12 y 338 de la Constitución Política, mientras que, para la definición de sanciones, la libertad de configuración legislativa se sujeta a las garantías propias del derecho al debido proceso previstas en el artículo 29 constitucional, garantías que también aplican a todos los procedimientos administrativos, incluidos los de fiscalización que adelanta la administración tributaria.

105. En consecuencia, aunque las tres se originan en el deber de contribuir, el Legislador tiene limitaciones diferentes para cada una de ellas. En las obligaciones sustanciales, debe definir los elementos esenciales del tributo con sujeción a los principios de legalidad, certeza y claridad en materia tributaria. En las obligaciones formales, debe describir correctamente el alcance de la obligación de hacer o de no hacer. Por último, en las sanciones, debe respetar los elementos esenciales de los tipos sancionatorios en materia administrativa.

106. *Segundo*, la obligación sustancial se perfecciona cuando ocurre el hecho generador definido en la ley, es independiente a la voluntad del contribuyente y, se

⁷⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-860 de 2006, reiterada en las Sentencias SU-1010 de 2008, C-595 de 2010, C-412 de 2015 y C-094 de 2021.

⁷¹ *Cfr.* Sentencia C-160 de 1998.

causa por el ministerio de la ley. Las obligaciones formales también se causan con el hecho generador, o bien con el cumplimiento de las condiciones fijadas en la ley para generar el deber de informar en cabeza de los contribuyentes o de los terceros. Las sanciones tributarias, en contraste, tienen como origen el incumplimiento una obligación sustancial o formal por parte del contribuyente, que causa un daño al erario y a la administración tributaria respectivamente. Las sanciones dependen entonces, de una acción u omisión por parte del contribuyente con posterioridad al nacimiento de la obligación tributaria. Además, están encaminadas a reparar el daño que la acción u omisión del contribuyente genera sobre la Administración Tributaria, sea en términos de recaudo o en el entorpecimiento de sus funciones.

107. *Tercero*, las normas sustanciales definen el impuesto, las formales las acciones de los contribuyentes, mientras que las sancionatorias determinan las consecuencias del incumplimiento de las dos primeras. Las obligaciones sustanciales se concretan en el pago del tributo (prestación de dar), las formales en acciones positivas como informar, llevar contabilidad, no agregar IVA a las operaciones cuando no se es responsable del impuesto, entre otras (prestación de hacer o no hacer). Mientras que las sanciones generan multas de carácter económico (obligación de dar).

108. En suma, en la aplicación del juicio de constitucionalidad no puede confundirse el parámetro a aplicar para determinar la validez de las normas que consagran obligaciones tributarias sustanciales o formales, con aquél que informa la constitucionalidad de las normas que consagran sanciones en materia tributaria administrativa.

d) Alcance de la disposición acusada y antecedentes legislativos

109. Para establecer si la disposición acusada contiene una norma sancionatoria en materia tributaria, es preciso fijar su alcance en el contexto del Estatuto Tributario, en particular, en el diseño del impuesto sobre la renta. Para tal efecto, se estudiará el contenido del artículo 107 del Estatuto Tributario, poniendo en contexto la función que cumplen las deducciones en la determinación de la base gravable del impuesto.

110. De acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario, la base gravable del impuesto sobre la renta debe depurarse de la siguiente manera: a los ingresos ordinarios y extraordinarios se restan las devoluciones, rebajas y descuentos al igual que los ingresos no constitutivos de renta. Como resultado se obtienen los ingresos netos, a los que se le restarán los costos para obtener la renta bruta. Las deducciones o expensas realizadas se restan de la renta bruta para así obtener la renta líquida, la cual es la base gravable en materia de impuesto sobre la renta bajo el régimen ordinario.

111. El artículo 107 del Estatuto Tributario fija los requisitos para que proceda la deducción de expensas en la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta. Estos son: (i) *causalidad* entre el gasto (expensa) y la actividad productora de renta; (ii) *necesidad* del gasto para la generación del ingreso; y, (iii)

proporcionalidad, que busca que el contribuyente no incluya gastos que lucen exagerados respecto al beneficio que brindan en la generación del ingreso. Por vía de jurisprudencia, el Consejo de Estado⁷² ha señalado, además, que las expensas deben ser *oportunas*, es decir, que sólo serán deducibles en el período que se originen.

112. El artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el inciso tercero del artículo 107 del Estatuto Tributario, prevé un requisito para la procedencia de la deducción de una expensa que se suma a los tres enlistados en el primer inciso del artículo 107: la *licitud*. Dicho de otro modo, para que una expensa sea deducible de la base gravable del impuesto de renta, además de ser causal, necesaria, proporcional y oportuna, debe ser lícita, esto es que no provenga de una conducta prevista en la ley como un delito sancionable a título de dolo. Aunque a simple vista, la redacción podría llamar a confusión por incluir la expresión “*prohibición*” para referirse a esta norma, la Sala encuentra que esta expresión, leída en armonía con el resto del artículo 107 únicamente hace explícita la consecuencia del incumplimiento del requisito de licitud de la expensa, que no es otra que su desconocimiento en la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta. El objeto principal de la norma es permitir a la DIAN verificar con certeza cuál es la renta líquida gravable real de cada contribuyente, situación que, sin lugar a dudas, dista de ser considerada una sanción o una facultad del *ius puniendi* del Estado.

113. Para la Sala es claro que, en virtud de lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, cuando una expensa no cumple alguno de los requisitos allí previstos, la administración podrá desconocerla. El desconocimiento de costos y gastos es una consecuencia de incorporar datos inexactos en el denuncia rentístico, que encuentra fundamento en el mismo Estatuto Tributario (art. 684) cuando señala que la administración tributaria tendrá amplias facultades de “*fiscalización*”, para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales bajo un procedimiento administrativo reglado. Por lo tanto, se está ante una consecuencia jurídica que se deriva del cumplimiento de un supuesto contenido en la norma, que difiere de ser una sanción. El contribuyente tiene cargas, como lo es la diligencia mínima y objetiva de verificar los terceros con los que mantiene relaciones comerciales.

114. Lo único que diferencia el requisito de *licitud* de los demás enlistados en el artículo 107 es que su incumplimiento no solo genera el desconocimiento de la deducción de la expensa, sino también la compulsión de copias de esa determinación a las autoridades competentes para conocer de la comisión de la conducta típica.

115. El requisito de *licitud* para la deducibilidad de la expensa fue originalmente introducido en el artículo 158 de la Ley 1607 de 2012.⁷³ De acuerdo con los

⁷² Sentencia de Unificación (21329) del 26 de noviembre de 2020, Consejo de Estado, Sección Cuarta.

⁷³ Ley 1607 de 2012 **ARTÍCULO 158.** Adiciónese el siguiente inciso final al artículo 107 del Estatuto Tributario: “En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición. La administración tributaria compulsará copias de dicha determinación a las autoridades que deban conocer de la comisión de la conducta típica. En el evento que

antecedentes de esta Ley, la incorporación de esta norma al Estatuto Tributario tenía la siguiente finalidad: ***“Prohibición de deducibilidad de expensas provenientes de infracciones penales. El artículo 128 de la ponencia prohíbe la deducibilidad de estas expensas. En concordancia con los compromisos adquiridos por Colombia en el marco del ingreso a la Organización de Cooperación al Desarrollo Económico (OCDE), se crea un artículo nuevo para adicionar al artículo 107 del Estatuto Tributario en el sentido de prohibir la deducibilidad de expensas relacionadas con actividades que constituyan infracciones penales.”***⁷⁴ (Negrillas en el texto original)

116. Originalmente, la Ley 1607 de 2012 preveía que, en el evento de que las autoridades competentes determinaran que la conducta por la cual se desconoció la deducción no era punible, los contribuyentes a quienes se había desconocido la expensa podrían solicitar la devolución o la compensación. Previamente, la Ley 1819 de 2016 modificó el inciso tercero del artículo 107 del ET para *“facilitar la operatividad de la prohibición de llevar como deducción los gastos constitutivos de un ilícito. [...] El problema de esta redacción es que en la práctica esa hipótesis en ningún caso podría aplicarse pues, en caso de que el término de firmeza de las declaraciones hubiere pasado, el contribuyente no dispondría del mecanismo para solicitar la devolución o compensación.”*⁷⁵

117. Como lo afirmó la Corte en la Sentencia C-002 de 2018, el desconocimiento de la expensa por parte de la Administración Tributaria no procede de manera automática, sino que debe someterse al procedimiento de determinación del impuesto previsto en el Estatuto Tributario. El ordenamiento tributario prevé que la Administración Tributaria goza de *“amplias facultades de fiscalización e investigación”* fundadas en el artículo 684 del ET. Dentro de estas facultades se incluye la de *“verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario”*. Es en virtud de esta facultad que la DIAN puede desconocer las expensas que considera se encuentran originadas en una conducta tipificada como delito doloso, para lo cual deberá sujetarse al procedimiento estipulado para las Liquidaciones Oficiales de Revisión en los artículos 702 y siguientes del ET.⁷⁶

las autoridades competentes determinen que la conducta que llevó a la administración tributaria a desconocer la deducción no es punible, los contribuyentes respecto de los cuales se ha desconocido la deducción podrán solicitar la correspondiente devolución o solicitar una compensación, de conformidad con las reglas contenidas en este Estatuto y según los términos establecidos, los cuales correrán a partir de la ejecutoria de la providencia o acto mediante el cual se determine que la conducta no es punible.”

⁷⁴ Exposición de motivos. Proyecto de Ley 166 de 2012 Cámara. Gaceta de la Cámara de Representantes No. 829 del 22 de noviembre de 2012. Pp 22.

⁷⁵ Sentencia C-002 de 2018.

⁷⁶ La Liquidación Oficial de Revisión, según dispone el artículo 702 de esta normativa, es producto de la facultad de la DIAN para modificar *“por una sola vez”* las liquidaciones privadas de los sujetos pasivos del tributo, y para ello se deben surtir unas etapas, que *prima facie*, garantizan la presunción de inocencia, el derecho de defensa, contradicción y debido proceso de los contribuyentes. De conformidad con el Estatuto Tributario, las actuaciones que se deben seguir dentro del proceso de Liquidación de Revisión son las siguientes: (i) Requerimiento Especial, como requisito previo a la liquidación; (ii) notificación del Requerimiento Especial; (iii) respuesta al Requerimiento Especial; (iv) ampliación del Requerimiento Especial; (v) corrección provocada por el Requerimiento Especial, y; finalmente, (vi) notificación de la Liquidación Oficial de Revisión. Adicionalmente, existe un deber de correspondencia entre la declaración del contribuyente, el requerimiento especial y la liquidación de revisión. De otra parte, y una vez concluye el procedimiento de determinación del impuesto, el contribuyente inconforme con la liquidación oficial puede interponer, dentro de los dos meses siguientes a su notificación, el recurso de reconsideración ante la Administración Tributaria.

Cuando el contribuyente no adopta las correcciones sugeridas por la Administración, esta podrá: (i) adoptar como declaración definitiva la liquidación oficial de corrección, desconocer la expensa, determinar el impuesto con apego a la ley, y proceder al cobro del mayor valor adeudado; e, (ii) imponer una sanción por inexactitud que corresponderá a una suma adicional al impuesto adeudado⁷⁷.

118. Ello significa que el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el inciso tercero del artículo 107 del ET, no prevé una sanción en materia tributaria, sino que contiene una norma orientada a la determinación de la obligación sustancial de pago del impuesto sobre la renta. Además, genera los siguientes dos incentivos: de una parte, desincentiva que los contribuyentes deduzcan las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo pues el costo fiscal de ellas lo debe asumir totalmente el contribuyente. De otra parte, incentiva a los contribuyentes a tomar medidas de debida diligencia y protección contractual adecuadas para evitar incurrir en tales costos. Así, en aplicación de la disposición acusada, el incumplimiento del requisito de licitud de la expensa da lugar a: (i) el desconocimiento de deducción de la expensa por lo mismo la corrección - voluntaria o impuesta- de la declaración, con el consecuente pago del mayor valor adeudado por el impuesto; y (ii) la compulsión de copias a la autoridad que deba conocer de la comisión de la conducta típica. Si bien el artículo *sub judice* deja a salvo la posibilidad de que la administración tributaria imponga sanciones por efecto de la inexactitud derivada de deducir una expensa que no cumple con los requisitos de ley para el efecto, la consagración de esta sanción, y del procedimiento que se debe cumplir para el efecto, son ajenos a la disposición acusada.

119. La norma demandada establece las reglas que deben aplicarse para deducir las expensas de la base gravable de los contribuyentes sobre el impuesto de renta. Es decir, prevé unas condiciones para determinar cuál es la obligación sustantiva de los ciudadanos. En ese sentido, constituye un mecanismo normativo para determinar una obligación, más no impone una sanción por la presunta comisión de la conducta punible. Por ende, toma la forma de una norma requisito, no norma sanción. La regla general es el deber constitucional de contribuir en la financiación de los gastos del Estado mediante los tributos. Por ende, el establecimiento de condiciones para que operen las deducciones no constituye, como parece comprenderlo el demandante, una forma de desconocimiento del “*derecho adquirido*” a la deducción.

120. Asimismo, la deducción de las expensas puede considerarse como un incentivo para que los empresarios que cumplen con los requisitos de ley tengan una disminución en sus impuestos. De manera que, su falta de aplicación no sería una sanción por la presunta comisión de una conducta punible, sino la inaplicación de un incentivo por ausencia de acreditación de los requisitos legales.

⁷⁷ Estatuto Tributario. ARTÍCULO 648. Modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016: “**SANCIÓN POR INEXACTITUD.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio”.

121. En razón a que el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 determina una obligación tributaria y no una sanción, el reproche formulado por la aparente violación del artículo 29 de la Constitución Política no está llamado a prosperar pues este parámetro, tal como ha sido propuesto por el accionante, solo es aplicable a normas de naturaleza sancionatoria. En consecuencia, la Sala Plena de la Corte Constitucional, declarará su exequibilidad por el cargo formulado por el demandante.

D. Síntesis de la decisión

122. La Corte estudió si el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, que prohíbe deducir de la base gravable del impuesto de renta las expensas provenientes de conductas consagradas en la ley como delitos dolosos viola o no el derecho al debido proceso, en particular el principio de legalidad.

123. El demandante sostuvo que la norma acusada viola el principio de legalidad contenido en el artículo 29 de la Constitución Política porque castiga al contribuyente al no dejarle deducir la expensa, así no haya sido este quien cometió el delito. Para el demandante, la redacción de la norma estudiada permite que, aunque la conducta delictiva sea cometida por terceros diferentes al contribuyente, sea este quien reciba la sanción y no pueda deducir la expensa. En su opinión, el derecho al debido proceso exige que el legislador defina expresamente quién debe cometer la infracción para poder imponer una sanción, pues de otra manera se violaría el principio de legalidad. En sus palabras, la norma permite *“la aplicación de sanciones tributarias sobre personas que no han ejecutado acto alguno en contravía de la ley penal”*.

124. La señora Procuradora General de la Nación solicitó a la Corte abstenerse de decidir de fondo porque, en su opinión, la norma demandada no prevé una sanción. En su opinión, dado que el cargo se basa en una interpretación equivocada de la disposición no puede generar un pronunciamiento de fondo.

125. La Corte encontró, en primer lugar que, aunque esta norma había sido estudiada en la Sentencia C-002 de 2018, no existía cosa juzgada constitucional porque los cargos en uno y otro caso son diferentes. En segundo lugar, la Corte resolvió abordar el juicio pues concluyó que, sin perjuicio de lo que resultara de un análisis de fondo, no es irrazonable o caprichoso considerar que la disposición acusada prevé una sanción. De hecho, varios intervinientes consideraron que la disposición sí tenía carácter sancionatorio, en tanto: (i) determina una consecuencia económica negativa como resultado de la ocurrencia de un hecho tipificado como delito; (ii) dispone la compulsión de copias a las autoridades penales, y (iii) prevé un remedio a favor del contribuyente en caso de que la conducta por la cual se le desconoció la expensa no sea tenida como un delito por la justicia penal.

126. Así, la Corte propuso resolver el siguiente problema *¿Desconoce el artículo 62 de la Ley 1819 el principio de legalidad y el requisito de tipicidad de la dogmática penal constitucionalizada previstos en el artículo 29 de la Constitución Política al*

prohibir *la deducción* de las expensas originadas en un delito sin determinar quién comete la conducta delictiva? Además, la Sala Plena precisó que, aunque el actor demandó la totalidad del artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el inciso tercero del artículo 107 del ET, el reproche se dirigía únicamente contra los siguientes apartes: “*En ningún caso serán deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición.*”. En consecuencia, advirtió que la decisión se restringía a ese contenido normativo.

127. Para abordar el asunto, la Corte distinguió las obligaciones sustanciales y formales en materia tributaria, de las sanciones que proceden por su incumplimiento, y extrajo tres grandes conclusiones:

a. *Primero*, aunque las obligaciones y las sanciones tributarias tienen el objetivo de que se cumpla el deber constitucional de contribuir a la financiación del gasto público, en la definición de las obligaciones tributarias sustanciales y formales el legislador debe definir los elementos esenciales del tributo con sujeción a los principios de legalidad, certeza y claridad en materia tributaria (obligaciones sustanciales), y debe describir correctamente el alcance de las obligaciones formales. En contraste, en cualquier procedimiento tributario de determinación de una obligación o una sanción, debe respetar los elementos esenciales de los tipos sancionatorios en materia administrativa, y en general las garantías del debido proceso.

b. *Segundo*, la obligación sustancial se perfecciona cuando ocurre el hecho generador definido en la ley, que es independiente a la voluntad del contribuyente. Las obligaciones formales se causan con el cumplimiento de las condiciones fijadas en la ley para generar el deber de informar en cabeza de los contribuyentes o de los terceros. En contraste, las sanciones tributarias se originan por el incumplimiento de una obligación sustancial o formal por parte del contribuyente, que causa un daño al erario y a la administración tributaria respectivamente.

c. *Tercero*, las normas sustanciales definen el impuesto, las formales las acciones de los contribuyentes, mientras que las sancionatorias determinan las consecuencias del incumplimiento de las dos primeras. Las obligaciones sustanciales se concretan en el pago del tributo (prestación de dar), las formales en acciones positivas como informar, llevar contabilidad, no agregar IVA a las operaciones cuando no se es responsable del impuesto, entre otras (prestación de hacer o no hacer). Mientras que las sanciones generan multas de carácter económico (obligación de dar).

128. Con base en esta caracterización, la Corte concluyó que la norma acusada prevé un requisito para la procedencia de la deducción de una expensa que se suma a los tres enlistados en el primer inciso del artículo 107: *la licitud*. Dicho de otro modo, para que una expensa sea deducible de la base gravable del impuesto de renta,

además de ser *causal, necesaria, proporcional y oportuna*, debe ser *lícita*, esto es que no provenga de una conducta prevista en la ley como un delito sancionable a título de dolo. Aunque a simple vista, la redacción podría llamar a confusión por incluir la expresión “*prohibición*” para referirse a esta norma, la Sala encontró que esta expresión, leída en armonía con el resto del artículo 107 únicamente hace explícita la consecuencia del incumplimiento del requisito de licitud de la expensa, que no es otra que su desconocimiento en la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta.

129. La Sala advirtió que, en virtud de lo previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, cuando una expensa no cumple alguno de los requisitos allí previstos, la administración podrá desconocerla. Lo único que diferencia el requisito de *licitud* de los demás enlistados en el artículo 107 es que su incumplimiento no solo genera el desconocimiento de la deducción de la expensa, sino también la compulsión de copias de esa determinación a las autoridades competentes para conocer de la comisión de la conducta típica. Ello significa que el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el inciso tercero del artículo 107 del ET, no prevé una sanción en materia tributaria, sino que contiene una norma orientada a la determinación de la obligación sustancial de pago del impuesto sobre la renta. La Sala aclaró que, si bien el artículo estudiado deja a salvo la posibilidad de que la DIAN imponga sanciones por efecto de la inexactitud derivada de deducir una expensa ilícita, la consagración de esta sanción, y del procedimiento que se debe cumplir para el efecto, son ajenos a la disposición acusada.

130. En razón a que el artículo 62 de la Ley 1819 de 2016 determina una obligación tributaria y no una sanción, la Corte concluyó que el reproche formulado por la aparente violación del artículo 29 de la Constitución Política no está llamado a prosperar pues este parámetro, tal como fue propuesto por el accionante, solo es aplicable a normas de naturaleza sancionatoria.

III. DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLE** el artículo 62 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*”, por el cargo formulado en la demanda, de conformidad con lo expresado en la parte motiva.

Notifíquese, comuníquese, y cúmplase.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada
Con impedimento aceptado

NATALIA ÁNGEL CABO
Magistrada

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

HERNÁN CORREA CARDOZO
Magistrado (E)

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General