

A juicio del magistrado Lizarazo, el primer argumento no cumple con los requisitos y, por tanto, la demanda es inepta en relación con este cargo. Por tal razón, el pronunciamiento de la Corte debió limitarse al segundo argumento.

Sentencia C-272-22
M.P. JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Expediente: D-14.501

LA PROHIBICIÓN DE DEDUCIR DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE RENTA LAS EXPENSAS ORIGINADAS EN HECHOS QUE PUEDEN SER CALIFICADOS COMO DELITOS DOLOSOS ES CONSTITUCIONAL

1. Norma acusada

“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 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.”

2. Decisión

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 estudiado, de conformidad con lo expresado en la parte motiva.

3. Síntesis de los fundamentos

La Corte, con ponencia del Magistrado **Jorge Enrique Ibáñez Najjar**, 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.

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”*.

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.

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 estudiar el asunto de fondo 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.

En tal virtud, en tercer lugar, 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?

Para resolver lo anterior, 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 las sanciones, debe respetar los elementos esenciales de los tipos sancionatorios en materia administrativa.
- 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).

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.

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. 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.

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.

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 fue propuesto por el accionante, solo es aplicable a normas de naturaleza sancionatoria. En consecuencia, la Sala Plena de la Corte Constitucional, declaró la exequibilidad de la norma acusada por el cargo formulado por el demandante.