

## **Sentencia C-161/21**

**SISTEMA TRIBUTARIO-Importancia**

**BENEFICIOS FISCALES**-Amplio margen de configuración normativa del legislador

**BENEFICIO TRIBUTARIO-Finalidad**

**EXCLUSIONES Y EXENCIONES TRIBUTARIAS**-Diferencia conceptual

**EXENCIONES, EXCLUSIONES Y BENEFICIOS FISCALES**-Medidas que implican excepción al principio de igualdad pero no significan su vulneración

**EXCLUSIONES O EXENCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA**-Tratamiento diferencial razonablemente justificado

**EXENCION TRIBUTARIA PARA EL DESARROLLO DEL CAMPO COLOMBIANO**-Evolución legislativa

**DETERMINACION DE EXENCION TRIBUTARIA REALIZADA POR EL LEGISLADOR**-No es de por sí inconstitucional siempre que para ello exista una razón válida para el trato diferencial

**CRITERIO DE SOSTENIBILIDAD FISCAL**-No puede ser invocado para menoscabar derechos fundamentales, ni restringir su alcance o negar su protección efectiva

**JUICIO INTEGRADO DE IGUALDAD**-Etapas de su análisis y modalidades del test de igualdad según el grado de intensidad

**TEST LEVE DE IGUALDAD DE NORMA TRIBUTARIA**-Aplicación

**DERECHO A LA IGUALDAD**-Vulneración por exención de impuestos

**EXENCION TRIBUTARIA PARA EL DESARROLLO DEL CAMPO COLOMBIANO**-Trato diferenciado injustificado

*Finalmente, siguiendo lo señalado en el numeral 3.8.2 supra, si bien el fin buscado por la medida luce como constitucional en la medida de que con esta se buscó promover la generación de empleos como consecuencia de las inversiones que se hicieran en el sector agropecuario nacional, la exclusión del beneficio previsto por la ley a ciertas sociedades no sirve en nada a dicho propósito. Es decir, la diferenciación de trato entre las*

*sociedades constituidas antes y después de la vigencia de la Ley 1943 no es ni idónea ni adecuada para incentivar la generación de empleo en el sector agropecuario. Por el contrario, si bien la extensión de la respectiva exención tributaria a todas las sociedades cuyo objeto fuera la explotación del sector agropecuario sí potenciaría la realización de nuevas inversiones con la consecuente generación de empleo, limitarla a las sociedades de más reciente constitución sería un desincentivo para que las previamente constituidas hicieran nuevas inversiones cuya rentabilidad sería inferior a la de sus competidores cubiertos por el beneficio.*

Referencia: Expediente D-13.899

*Demanda de inconstitucionalidad contra el literal b) (parcial) del numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019, “(p)or medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”*

Magistrada sustanciadora:  
CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de mayo de dos mil veintiuno (2021)

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

## **SENTENCIA**

### **I. ANTECEDENTES**

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, el ciudadano David Andrés Riascos Vargas solicitó la inexequibilidad de una expresión del literal b) del numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019 que modificó el artículo 235-2 del Estatuto Tributario. De acuerdo con la demanda, la expresión legal demandada violaría los artículos 13, 88, 95 (numeral 9), 333 y 363 de la Constitución Política.

Mediante Auto del cinco (5) de octubre de 2020, la Magistrada sustanciadora inadmitió la demanda y le otorgó al demandante el término de ley para que la corrigiera de acuerdo con las razones expuestas en dicha providencia<sup>1</sup>.

El demandante presentó nuevo escrito en donde subsanó su demanda. Esto dio lugar a que, mediante Auto del veintiocho (28) de octubre de 2020, la Magistrada sustanciadora dispusiera su admisión, la fijación en lista de la norma demandada por el término de diez (10) días para permitir la participación ciudadana; la comunicación del proceso al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, a la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales- DIAN, a las facultades de derecho de la Universidad del Rosario, la Pontificia Universidad Javeriana (sede Bogotá), la Universidad de los Andes, la Universidad Externado de Colombia y la Universidad de Antioquia, al Departamento de Administración de Agronegocios de la Universidad de La Salle (sede Norte), al Instituto Colombiano de Derecho Tributario- ICDT, a la Sociedad de Agricultores de Colombia – SAC y a la Federación Colombiana de Ganaderos, para que intervinieran en el proceso dentro del término de fijación en lista. Finalmente se dispuso el traslado al Procurador General de la Nación para que rindiera el concepto de su competencia.

Una vez en firme el auto admisorio de la demanda, intervinieron oportunamente el Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT, la Universidad Externado de Colombia, la ciudadana Diana Carolina Morales Puertas y la secretaria jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República en escrito conjunto con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

El Procurador General de la Nación también emitió el concepto de su competencia.

## II. LA NORMA DEMANDADA

El texto de la norma demandada, tal como fue publicada en el Diario Oficial 51.179 del veintisiete (27) de diciembre de 2019, es el siguiente (se

---

<sup>1</sup> En Auto del cinco (5) de octubre de 2020 se señaló (i) que el demandante no acreditó su condición de ciudadano colombiano; (ii) que la demanda no acompañó copia de la norma que contiene la expresión legal demandada sino la copia de la Ley 1943 de 2018; (iii) que el cargo por la violación al derecho de igualdad y a la equidad tributaria no sería apto por falta de suficiencia “*si se considera que, por ejemplo, mediante sentencia C-629 de 2011 la Corte avaló la exequibilidad del artículo 5° de la Ley 1429 de 2010, según el cual las pequeñas empresas que iniciaran su actividad económica principal a partir de la expedición de dicha ley tendrían que pagar un menor valor por concepto de aportes parafiscales al que sus análogas, que hubieran iniciado su actividad económica principal antes de la expedición de dicha ley, deberían pagar*”; y (iv) que “*el cargo por la presunta vulneración a la libertad económica y la libertad de empresa incumple con los requisitos de especificidad y pertinencia por cuanto parte de especulaciones del demandante relativas a las maniobras en que, “potencialmente”, podrían incurrir las empresas constituidas antes de la Ley 1943 de 2019, así como a unas eventuales restricciones para expedir licencias para la industria del cannabis medicinal.*”

resalta en subraya y negrilla el aparte demandado, según fue particularizado en la demanda):

**Ley 2010 de 2019**  
**(diciembre 27)**

Diario Oficial No. 51.179 de 27 de diciembre 2019

**PODER PÚBLICO - RAMA LEGISLATIVA**

Por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones.

**EL CONGRESO DE COLOMBIA**

**DECRETA:**

(...)

**ARTÍCULO 91.** Modifíquese el artículo 235-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 235-2. Rentas exentas a partir del año gravable 2019.** Sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales de los artículos 126-1, 126-4, 206 y 206-1 del Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes:

(...)

2. Incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano. Las rentas provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario, por un término de diez (10) años, contados, inclusive, a partir del año en que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural emita el acto de conformidad, siempre que cumplan los siguientes requisitos:

a) Las sociedades deben tener por objeto social alguna de las actividades que incrementan la productividad del sector agropecuario. Las actividades comprendidas son aquellas señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, división 01, división 02, división 03; Sección C, división 10 y división 11, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

b) Las sociedades deben **constituirse a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018** e iniciar su actividad económica antes del 31 de diciembre de 2022.

c) Los beneficiarios de esta renta exenta deberán acreditar la contratación directa a través de contrato laboral de un mínimo de empleados con vocación de permanencia que desempeñen funciones relacionadas directamente con las actividades de que trata este artículo. El número mínimo de empleos requerido tendrá relación directa con los ingresos brutos obtenidos en el respectivo año gravable y se requerirá de una inversión mínima en un periodo de seis (6) años en propiedad, planta y equipo. Lo anterior, de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno nacional, dentro los parámetros fijados en la siguiente tabla:

Grupo	Monto mínimo de inversión en UVT durante los seis (6) primeros años	Ingresos en UVT durante el respectivo año gravable		Mínimo de empleos directos
	Desde	Desde	Hasta	
1	1.500	0	40.000	1 a 10
2	25.000	40.001	80.000	11 a 24
3	50.000	80.001	170.000	25 a 50
4	80.000	170.001	290.000	Más de 51

Los anteriores requisitos deben cumplirse por los contribuyentes en todos los periodos gravables en los que se aplique el beneficio de renta exenta, quienes deben de estar inscritos en el Registro Único Tributario como contribuyentes del régimen general del impuesto sobre la renta.

El beneficio al que se refiere este artículo no será procedente, cuando los trabajadores que se incorporen a los nuevos empleos directos generados hayan laborado durante el año de su contratación y/o el año inmediatamente anterior a este, en empresas con las cuales el contribuyente tenga vinculación económica o procedan de procesos de fusión o escisión que efectúe el contribuyente. Para acceder a la renta exenta de que trata este artículo, el contribuyente deberá acreditar que el mínimo de empleados directos requeridos no ostentan la calidad de administradores de la respectiva sociedad ni son miembros, socios, accionistas, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros o consorciados de la misma.

Para efectos de determinar la vocación de permanencia mínima de empleos, se deberán acreditar los empleos directos a 30 de junio del año en el cual está obligado a presentar la declaración objeto del beneficio establecido en este artículo, y poder demostrar que se han mantenido a 31 de diciembre del mismo año.

d) Las sociedades deben presentar su proyecto de inversión ante el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, justificando su viabilidad financiera y conveniencia económica, y el Ministerio debe emitir un acto de conformidad y confirmar que las inversiones incrementan la productividad del sector agropecuario antes del 31 de diciembre de 2022.

e) Las sociedades deben cumplir con los montos mínimos de inversión en los términos que defina el Gobierno nacional, que en ningún caso puede ser inferior a mil quinientas (1.500) UVT y en un plazo máximo de seis (6) años gravables. En caso de que no se logre el monto de inversión se pierde el beneficio a partir del sexto año, inclusive.

f) El beneficio de renta exenta aquí contemplado, se aplicará incluso, en el esquema empresarial, de inversión, o de negocios, se vincule a entidades de economía solidaria cuyas actividades u objetivos tengan relación con el sector agropecuario, a las asociaciones de campesinos, o grupos individuales de estos.

(...)"

### **III. LA DEMANDA**

En su corrección de la demanda el actor desistió de los cargos por violación a los artículos 88 y 333 de la Constitución, relativos a la libre competencia económica y a la libertad de empresa. No obstante, la demanda se mantuvo en lo relativo a la transgresión a la igualdad que estipula el artículo 13 superior y a la equidad tributaria a que se refieren los artículos 95 (numeral 9) y 363 de la Constitución Política.

La demanda comenzó indicando que la exención legal que incorpora el numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019 acusada fue inicialmente introducida por el artículo 79 de la Ley 1943 de 2018 con el propósito de *“incentivar el desarrollo del campo colombiano concediendo una exención del impuesto sobre la renta por un término de diez años”*. Señaló que para acceder a dicha exención debía cumplirse con ciertos requisitos, como aquel consistente en que las sociedades beneficiarias de aquella debían ser constituidas e iniciar actividades antes del 31 de diciembre de 2021. En tal orden, la demanda explicó que la Ley 1943 posibilitaba que una persona jurídica contribuyente accediera a la mencionada exención aunque aquella se hubiera constituido antes de la publicación de dicha ley; esto es, antes del 28 de diciembre de 2018.

El actor continuó señalando que el texto del proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 2010 de 2019 -tramitada con ocasión de la

inexequibilidad diferida de la Ley 1943 de 2018<sup>2</sup>- fue esencialmente igual al contenido de la ley recién mencionada; identidad que igualmente se señaló respecto de las disposiciones relacionadas con el beneficio sobre el impuesto a la renta del sector agropecuario de que trata la presente demanda.

No obstante la anterior coincidencia, el actor indicó que, dentro del trámite legislativo de la Ley 2010, el Legislador modificó el alcance del referido beneficio tributario. En ese orden, el demandante precisó que en el nuevo texto del respectivo proyecto de ley se estableció que *“para acceder a la renta exenta, las sociedades que optaran por su aplicación debían ser constituidas a partir de la promulgación de la Ley e iniciar sus actividades antes del 31 de diciembre de 2022 (...)”* (la subraya es del texto citado). Y que ello fue posteriormente modificado para que el beneficio únicamente aplicara sobre sociedades constituidas a partir de la vigencia de la Ley 1943 de 2018 -esto desde el 28 de diciembre de ese mismo año; texto este último que corresponde al finamente aprobado e incorporado en la norma objeto de esta providencia.

Con fundamento en los mencionados antecedentes el demandante pasó a indicar que el poder de configuración del Legislador en materia tributaria tiene ciertos límites que la misma Constitución señala<sup>3</sup>. En tal sentido el actor manifestó que, dentro de dichos límites, el Legislador debe atender a *“los principios de generalidad y homogeneidad puesto que solo así se garantiza la existencia de un sistema tributario justo, desprovisto de privilegios y fueros”*<sup>4</sup>. Añadió, sin embargo, que es posible otorgar beneficios tributarios fundados en *“la existencia de fines o necesidades*

---

<sup>2</sup> Mediante Sentencia C-481 de 2019 (MP Alejandro Linares Cantillo) la Corte resolvió declarar la inexequibilidad de virtualmente toda la Ley 1943 de 2018. Específicamente resolvió (a) *“(d) eclararse INHIBIDA para decidir sobre la constitucionalidad del parágrafo tercero del artículo 50 (que adicionó el artículo 242-1 del Estatuto Tributario), del artículo 110, del inciso primero del artículo 114, y del inciso primero del artículo 115 de la Ley 1943 de 2018”*; (b) *“(d) eclarar INEXEQUIBLES los artículos de la Ley 1943 de 2018 no comprendidos en el resuelve anterior, por vicios de procedimiento en su formación”*; (c) *“(d) isponer que (i) la declaratoria de inexequibilidad prevista en el resolutivo segundo surtirá efectos a partir del primero (1°) de enero de dos mil veinte (2020), a fin de que el Congreso, dentro de la potestad de configuración que le es propia, expida el régimen que ratifique, derogue, modifique o subrogue los contenidos de la Ley 1943 de 2018; (ii) los efectos del presente fallo sólo se producirán hacia el futuro y, en consecuencia, en ningún caso afectarán las situaciones jurídicas consolidadas”*; y (d) que *“(e) n caso de que para para el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil diecinueve (2019) no se hubiere publicado y promulgado una nueva ley, DISPONER la reviviscencia de manera simultánea de las normas derogadas o modificadas por la Ley 1943 de 2018, con el fin de que las normas reincorporadas rijan para el período fiscal que inicia el primero (1°) de enero de dos mil veinte (2020) y de allí en adelante.”*

<sup>3</sup> Acá el actor cita un extracto de la Sentencia C-913 de 2011, según el cual: *“5.7. No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundando, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad.”*

<sup>4</sup> Acá el actor cita las sentencias C-1060A de 2001, C-748 de 2009 y C-837 de 2013.

*constitucionalmente legítimas”, como lo son, entre otras, “1) (la) recuperación y desarrollo de áreas geográficas gravemente deprimidas en razón de desastres naturales o provocados por el hombre; 2) (el) fortalecimiento patrimonial de empresas o entidades que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social; 3) (el) incremento de la inversión en sectores altamente vinculados a la generación de empleo masivo; 4) (la) protección de determinados ingresos laborales; 5) (la) protección a los cometidos de la seguridad social; 6) (y) en general, una mejor redistribución de la renta global que ofrece el balance económico del país.”<sup>5</sup>*

Posteriormente el demandante indicó que, sin perjuicio de las reglas de igualdad y equidad en materia impositiva y como excepción a las mismas, *“un trato diferenciado que no vulnere el derecho a la igualdad depende estrictamente en que un sujeto se encuentre en una situación diferente a otro y que dicha diferencia sea constitucionalmente relevante, y así mismo, no se vulnerará el principio de equidad tributaria cuando existan justificaciones válidas, desde la perspectiva económica, política o fiscal, que no permitan otorgar un tratamiento tributario generalizado para unos y otros administrados”* (la subraya es del texto citado).

Apoyándose en lo atrás manifestado y luego de citar un extracto jurisprudencial -que, en su decir, trata sobre el *“test de razonabilidad que debe realizarse en relación a un trato diferencial para determinar que se encuentre ajustado al derecho de igualdad”<sup>6</sup>*-, el demandante sostuvo que la expresión legal demandada vulnera el principio de equidad tributaria y el derecho de igualdad. Así, manifestó que, en materia de beneficios tributarios, resulta *“preciso brindar el mismo beneficio tributario a los hechos o sujetos que se encuentren en una situación sustantiva análoga, a menos que existan motivos (económicos, sociales o de política tributaria) que justifiquen proceder de otro modo (...)”<sup>7</sup>*

Descendiendo más concretamente a los cargos de la demanda y tras aludir a jurisprudencia según la cual al estudiar la validez de una norma tributaria la Corte debe, en principio, adelantar un escrutinio leve de igualdad<sup>8</sup>, el demandante señaló que dentro del trámite legislativo de la Ley 2010 de 2019 *“no se observó una razón o justificación expresamente señalada en virtud de la cual haya sido incorporado el requisito objeto de la presente acción de constitucionalidad (sic)”* (la subraya es del texto citado). Y en dicho orden concluyó que no existe justificación del tratamiento diferenciado que la ley otorga a las personas jurídicas que se hubieran constituido antes de la vigencia de la Ley 1943 de 2018, frente de las sociedades análogas que se hayan constituido a partir de dicha vigencia; sociedades estas últimas que la ley previó como únicas susceptibles de

---

<sup>5</sup> Acá el actor cita la Sentencia C-1107 de 2001.

<sup>6</sup> Acá el actor cita la Sentencia C-657 de 2015.

<sup>7</sup> Ibid.

<sup>8</sup> Acá el actor cita la Sentencia C-1021 de 2001.



aprovechar el beneficio tributario que la contempla el numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010.

La demanda añadió que aun si existiera una *“justificación relativamente válida”* para el referido trato diferenciado, esta carecería de validez constitucional habida cuenta de que: (i) *“el ámbito general de aplicación del beneficio corresponde a personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta”*; (ii) *“(…) aun cuando la fecha de constitución de una sociedad sea distinta, la normatividad tributaria no establece obligaciones diferenciales, especialmente en relación al cumplimiento tributario (…) pues en esencia son la misma clase de sujeto”*; (iii) *“(…) el resto de requisitos sustanciales previstos por el Legislador para acceder a la prerrogativa, así como los formales con base en la facultad reglamentaria del Gobierno Nacional, aplicarían en forma homogénea sin que el tratamiento diferenciado (fechas de constitución de la persona jurídica) pudiera contribuir o afectar el estricto cumplimiento de dichos requisitos”*; y (iv) *“(i) la norma de por sí establece una forma de control explícita consistente en la obtención de un acto administrativo por parte del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, y el compromiso del cumplimiento de requisitos de inversión y generación de empleo, que es verificable por la (DIAN) en todos los casos”*.

#### **IV. INTERVENCIONES**

Dentro del término de fijación en lista presentaron intervención las siguientes personas:

##### **1. Instituto Colombiano de Derecho Tributarios - ICDT<sup>9</sup>**

En criterio del ICDT la norma demandada resulta exequible. En soporte de ello la mencionada entidad sostuvo que la expresión legal que se acusa *“no incorporó un tratamiento discriminatorio, al determinar un requisito temporal objetivo, el cual podría ser cumplido por los inversionistas que se encuentren interesados en percibir rentas derivadas del incremento de la productividad del sector agropecuario (…)”*.

Más específicamente, el ICDT manifestó que *“la limitación temporal para acceder a beneficios tributarios incorporados por el Legislador ha sido declarada constitucional (...), la cual se ha amparado en el reiterado y pacífico precedente (...)”*. Y en desarrollo de tal afirmación señaló que, por ejemplo, similarmente a lo que sucede con la norma demandada, mediante Sentencia C-629 de 2011 la Corte declaró la exequibilidad del artículo 5° de la Ley 1429 de 2010, según el cual las pequeñas empresas que iniciaran su actividad económica a partir de la promulgación de dicha ley (el 29 de diciembre de 2010) harían, progresivamente y en un término de seis (6) años, sus aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación familiar y el solidario en salud al Fosyga.

---

<sup>9</sup> El presidente del ICDT, Juan de Dios Bravo González, manifestó que la ponencia de la intervención del instituto estuvo a cargo del señor Juan Camilo de Bedout Grajales.

El ICDT también trajo a colación la Sentencia C-910 de 2004 e indicó que el artículo 38 de la Ley 863 de 2003 –*“que facultaba, para conciliar las controversias tributarias, únicamente a los contribuyentes que hubieran presentado una demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho previo al 29 de diciembre de 2003, y no a quienes no lo hubieran hecho”*– constituía una medida beneficiosa, temporalmente limitada, que, sin embargo, no resulta discriminatoria. Del mismo modo, adujo que en las Sentencias C-807 de 2007<sup>10</sup> y C-060 de 2018 la Corte resolvió que *“la limitación temporal para acceder a los beneficios tributarios de la conciliación contencioso administrativa consagrados en los artículos 54 de la Ley 1111 de 2006 y 305 de la Ley 1819 de 2016, respectivamente, cumplieron con los principios de igualdad y equidad tributaria”*.

El ICDT pasó luego a hacer unas consideraciones generales sobre la libertad de configuración legislativa en materia tributaria y sus limitaciones. En desarrollo de ello, citó un extracto de la Sentencia C-1261 de 2005 y concluyó que *“las exenciones tributarias, y en general los beneficios fiscales, constituyen una excepción al principio de igualdad y equidad tributaria, empero no configuran necesariamente una vulneración de estos, aspecto que deberá ser evaluado a partir del “test de razonabilidad” (...)”*.

Posteriormente el ICDT explicó que, contrario a lo aducido por el demandante, en la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la promulgación de la Ley 2010 de 2019<sup>11</sup> *“se estableció que el beneficio tributario de la renta exenta otorgada para el desarrollo del sector agropecuario no se encontraba vigente previo a la expedición de la Ley 1943 de 2018, y si bien dicho beneficio se otorgaría sobre unidades productivas nuevas o existentes, se debía cumplir con ciertos requisitos, los cuales no se configurarían de no existir los incentivos tributarios, los cuales correspondieron a los escenarios fiscales determinados en el Marco Fiscal de Mediano Plazo”*; para luego señalar que la norma que incorpora el aparte legal demandado se erige como un *“impulso al sector agropecuario “procurando su formalización a través de nuevas personas jurídicas, así como la introducción de nuevos actores que desarrollen el sector (...)”*.

Finalmente, el ICDT afirmó que la norma acusada no es discriminatoria

---

<sup>10</sup> La Sala observa que el número 807 de 2007 no correspondió a una sentencia tipo C (constitucionalidad) sino a una tipo T (tutela).

<sup>11</sup> El ICTD cita un extracto de la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 2010 de 2019, según el cual: *“(el) Gobierno nacional considera que los beneficios tributarios contemplados en el presente Proyecto de Ley que no estaban vigentes con anterioridad de la expedición de la Ley 1943 de 2018 no generan ningún impacto fiscal. En particular, esto aplica para las rentas exentas para economía naranja, el régimen especial de renta para las mega inversiones y los incentivos para el desarrollo del sector agropecuario. Lo anterior dado que estos beneficios se otorgan a unidades productivas nuevas o ya establecidas que realicen una inversión mínima y generen un mínimo de empleos específicos para cada uno de estos beneficios, que no se realizarían de no existir estos incentivos. Estos beneficios son consistentes con los escenarios fiscales contemplados en el Marco Fiscal de Mediano Plazo.”* (pág. 76)

*“puesto que su propósito se encuentra dirigido a que la normativa fiscal sea igual para todos aquellos inversionistas que estén interesados en invertir en el sector agropecuario en las actividades delimitadas expresamente delimitadas por el literal a. del numeral 2, artículo 91 de la Ley 2010 de 2019, como generadoras del beneficio”.*

## **2. Universidad Externado de Colombia**

La Universidad Externado de Colombia, a través de la ciudadana Olga Lucía González en su condición de directora del Centro Externadista de Estudios Fiscales, conceptuó solicitando la inexecutable de la disposición acusada.

En apoyo de lo anterior, la entidad interviniente comenzó por indicar que el Legislador no dio aplicación al principio de neutralidad. Por el contrario, la entidad señaló que, con la norma demandada, se negó el beneficio tributario a las empresas que, habiendo cumplido con los demás requisitos de la norma, fueron constituidas antes de la vigencia de la Ley 1943 de 2018.

Luego la entidad educativa discurrió sobre los deberes que se desprenden del principio de igualdad y explicó que la libertad de configuración legislativa se encuentra limitada por el respeto a la proporcionalidad y razonabilidad. Y en este orden señaló que el aparte legal demandado *“representa una restricción injustificada toda vez que en la exposición de motivos de la ley 2010 (...) no se encuentra referencia alguna a la razón que justifique o soporte la necesidad de otorgar el beneficio a las sociedades que se constituyan sólo a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018”*; lo que, además, se reflejaría en detrimento del campo, del campesinado y de los trabajadores rurales en su condición de sujetos de especial protección constitucional.

Por último, la entidad denunció que la disposición demandada viola el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal, habida cuenta de que con ella *“se da un trato diferenciado e injustificado a las sociedades que tienen características o se encuentran en circunstancias idénticas o asimilables y al darse este tratamiento (...) se verán económicamente afectadas las sociedades que se han constituido antes de la vigencia de la Ley 1943 de 2018, soportando por tal razón una carga económica mucho mayor que va en detrimento de sus finanzas y estabilidad económica, y la hace menos competitiva con sus asimiladas (...) (sic)”*

## **3. Diana Carolina Morales Puertas**

La ciudadana Morales Puertas solicitó la inexecutable del aparte legal demandado.

En sustento de su solicitud, la ciudadana interviniente admitió que aunque la norma obedece a un fin constitucional legítimo, la demanda se encamina

a cuestionar la validez de uno de los requisitos incorporados en la disposición y no en cuanto a la exención en sí misma. Para ello indica que, como se señaló en la demanda, *“los cargos no se asocian a determinar la validez (del fin de la exención), sino en la paradoja que existe entre dicho propósito y la clara discriminación que generó limitar su aplicación entre unos contribuyentes y otros, basados en un aspecto subjetivo inocuo”*.

La interviniente también sostuvo que en la exposición de motivos del proyecto correspondiente a la Ley 2010 de 2019<sup>12</sup>, el Gobierno nacional *“justifica la existencia del beneficio inclusive para quienes hoy no pueden aplicar por la restricción temporal objeto de la discusión de constitucionalidad, esto es unidades productivas ya establecidas, pues al final del día, el acceso al beneficio depende de la generación de inversión y mínimo de empleos en el sector agropecuario”*; pero que el Legislador, *“sin justificación alguna (...) modificó el proyecto de Ley incorporando un requisito subjetivo basado en la fecha de constitución de sociedades”*.

Como conclusión de su intervención, la ciudadana Morales Puertas se preguntó: (i) si la discriminación que supone el extracto legal demandado cumple con el test de igualdad; (ii) si la incorporación de dicha discriminación no requeriría de una justificación de fondo; (iii) *“¿(p)or qué en el caso de las rentas exentas de economía naranja (...) el legislador determinó que no haya la misma discriminación subjetiva entre los beneficiarios de la exención (Lit. b, Num. 1. Artículo 235-2 E.T.) como si (sic) sucede en el caso del incentivo del campo colombiano?”*; y *“(q)ué otros derechos constitucionales (se verían vulnerados) cuando una sociedad que fue constituida y fue receptora de inversión, nacional o extranjera, unos días o unas semanas antes de la expedición de la Ley 1943 de 2018, y que legítimamente pueda acreditar el resto de requisitos contemplados en la Ley para crear inversión y generar empleo en el campo colombiano, no pueda (acceder al beneficio tributario) por una condición subjetiva basada en un aspecto temporal?”*.

#### **4. Secretaría jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales**

En escrito conjunto, la secretaria jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN solicitaron la exequibilidad de la norma acusada.

En términos generales indicaron *“(i) que la norma acusada no viola los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria al conceder una prerrogativa impositiva solo para un tipo de contribuyentes, pues dicha situación (i.i) se compadece con el margen de contribución legislativa y (i.ii) no genera un trato discriminatorio irrazonable”*. Adicionalmente señalaron que ampliar el beneficio tributario a empresas ya

---

<sup>12</sup> La interviniente cita el mismo extracto de la exposición de motivos del proyecto de ley que culminó con la expedición de la Ley 2010 de 2019, a que aludió el ICDT.

existentes al momento de la expedición de la Ley 1943 de 2018 tendría un impacto negativo sobre las finanzas públicas.

Las anteriores conclusiones fueron explicadas de la siguiente manera:

(i) Comenzaron por manifestar que, en materia tributaria, el Legislador cuenta con un amplio margen de discrecionalidad.

En este sentido sostuvieron que, en tratando de las exenciones tributarias, la Corte ha admitido que estas pueden ser adoptadas por razones de política económica o como instrumentos fiscales dirigidos a conseguir fines constitucionalmente legítimos<sup>13</sup>; para lo cual, según la jurisprudencia, el Legislador *“habrá de guiarse por sus propios criterios y orientaciones, atendiendo la realidad social y evaluando razones de conveniencia, necesidad, justicia, equidad e igualdad”*<sup>14</sup>; así como que *“de la misma manera que la imposición de un tributo a cargo de un sujeto determinado per se no es inconstitucional, tampoco lo es la exclusión que el legislador haga respecto de la carga tributaria para otro, ya sea en forma total o parcial, siempre que para ello exista una razón, así sea mínima, para el trato diferente”*<sup>15</sup>.

Así mismo, añadieron que el margen de configuración legislativa en materia tributaria es lo suficientemente amplio como para que se pueda modificar normas *“que van a afectar algunos sectores y a beneficiar otros”*, por lo que carecería de sustento *“exigir la extensión de un beneficio tributario a un grupo de contribuyentes, que el legislador (...) quiso limitar a aquellos que requieren un especial incentivo para los fines perseguidos, sin poner en riesgo las finanzas del Estado”*

(ii) Prosiguieron indicando que no es del caso aplicar el test de igualdad pues, en su demanda, el actor se habría limitado a expresar que *“se trata de sujetos que “se encuentran en una situación fáctica idéntica”, sin presentar características o elementos relevantes para compararlos, ni exponer las razones objetivas del deber que supuestamente, en este caso, le asistía al órgano de representación de otorgarles un tratamiento análogo – beneficio de renta exenta”*. Y sostuvieron que con la norma demandada *“no se trata de perpetuar ni proteger beneficios otorgados a contribuyentes que ya operan en el sector, sino de atraer nuevas inversiones y actores que contribuyan efectivamente al desarrollo de nuevas empresas, que promuevan la competitividad sectorial”*<sup>16</sup>.

(iii) En torno a la ausencia de una razón o justificación de la norma dentro del trámite legislativo, manifestaron que ello no implica que esta sea inconstitucional. En apoyo de esta afirmación, adujeron que la Corte ha

---

<sup>13</sup> Para este efecto, se citan las sentencias C-657 de 2015 C-1060A de 2001.

<sup>14</sup> Cita la Sentencia C-717 de 2003 y su aclaración de voto.

<sup>15</sup> Cita la Sentencia C-508 de 2006.

<sup>16</sup> Para este efecto, se citó un aparte de un memorando emitido el 18 de noviembre de 2020 por la Subdirección de Política Fiscal de la Dirección de Política Macroeconómica del Ministerio de Hacienda en colaboración con la DIAN.

indicado que *“no es necesario que el Congreso justifique que la opción escogida es la mejor manera de alcanzar los fines del Estado. Por el contrario, se presume que su decisión es constitucional y la carga de demostrar lo contrario recae sobre quien controvierta el ejercicio de su facultad impositiva “bastante amplia y discrecional (...)”<sup>17</sup>; y que, por ende, el legislador no necesita de “una justificación especial para el ejercicio de la facultad impositiva, sino tan solo la existencia de una justificación aceptable desde el punto de vista constitucional”<sup>18</sup> o, siquiera, “una razón mínima, para el trato diferente”<sup>19</sup>.*

(iv) Luego pasaron a manifestar que la limitación del beneficio que contempla la norma a las sociedades creadas a partir de la vigencia de la Ley 1943 de 2018 aprobaría el test leve de razonabilidad. Así, señalaron que (a) el fin buscado por el Legislador el incentivar el desarrollo del campo nacional a través de desarrollar grandes inversiones en el sector agropecuario; lo cual resulta acorde con el artículo 65 de la Carta; (b) el medio empleado para el anterior propósito es idóneo y eficaz pues las exenciones tributarias alivian la carga impositiva de nuevas inversiones, *“(promoviendo) la competitividad sectorial, pero con un impacto fiscal menor”*; y (c) *“el incentivo resulta ser un sacrificio menor en relación con los beneficios que se obtendrán a futuro (...)”* y que se encuentra acorde con el principio de sostenibilidad fiscal pues la ampliación del beneficio a las sociedades que hubieren sido constituidas antes de la vigencia de la Ley 1943 de 2018 implicará un impacto negativo en las finanzas públicas; particularmente en el marco de la coyuntura de la pandemia del COVID-19, pues, como se explica en documento técnico elaborado por el Ministerio de Hacienda en colaboración con la DIAN *“extender el beneficio a todas las empresas o sociedades tendría un impacto sobre las finanzas públicas (que afectaría) negativamente los ingresos de la Nación en el corto y mediano plazo y aumentaría la probabilidad de insostenibilidad de las finanzas públicas, lo cual repercutiría de forma transversal en todos los sectores de la economía y de la sociedad (y) en un contexto de fuerte deterioro de las finanzas públicas”*.

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

El Procurador General de la Nación rindió el concepto de su competencia y, tras sostener la ineptitud sustantiva de la demanda, solicitó que la Corte se inhibiera de pronunciarse sobre el particular.

En apoyo de su tesis el Ministerio Público señaló que *“no es cierto que las sociedades que tengan por objeto social exclusivo alguna de las actividades que incrementan la productividad del sector agropecuario y que hayan sido constituidas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, también tengan derecho a beneficiarse de la exención tributaria establecida en esta ley”*. Y calificó que la anterior interpretación

---

<sup>17</sup> Cita las sentencias C-508 de 2006, C-007 de 2002, C-274 de 1999 y C-478 de 1998.

<sup>18</sup> Cita la Sentencia C-717 de 2003.

<sup>19</sup> Cita la Sentencia C-508 de 2006.

legal era una *“muy particular interpretación o afirmación del demandante que no encuadra dentro de la realidad normativa demandada”*.

El Ministerio Público continuó negando que la expresión legal demandada tuviera el efecto de contrariar el principio de igualdad y la equidad tributaria cuando trata de manera distinta a las sociedades constituidas antes de la vigencia de la Ley 1943 frente de las constituidas después de tal fecha. Al respecto señaló que la respectiva diferencia *“radica en que el legislador pretende estimular el crecimiento y desarrollo económico y social a partir de nuevas inversiones hechas desde la vigencia de la Ley 1943 de 2018, lo cual es muy diferente en relación con las sociedades constituidas antes de su entrada en vigor, porque sus inversiones ya están o deben estar efectuadas”*

Luego la Vista Fiscal cuestionó la claridad de la demanda. Para este efecto indicó que el demandante omitió revisar el artículo 79 de la Ley 1943 a la luz del artículo 91 de la Ley 2010 *“con el fin de verificar si se trataba o no de contenidos iguales o semejantes”*, a lo que continuó haciendo una transcripción del texto de ambos artículos pero sin profundizar sobre la aludida revisión.

Indicó después que la vigencia del artículo 79 de la Ley 1943 se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 2019 *“incluyendo la no afectación de las situaciones jurídicas consolidadas”* durante dicha vigencia, con arreglo a lo previsto en la Sentencia C-481 de 2019.

Por otra parte, el Ministerio Público acusó al actor de asumir infundadamente *“que los beneficios tributarios contenidos en el numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 son mejores que los contenidos en el numeral 2 del artículo 79 de la Ley 1943 de 2018”*. Y en desarrollo de dicha posición explicó que, por ejemplo, mientras que el numeral 2 del artículo 79 de la Ley 1943 prevé que *“la totalidad de las rentas provenientes de inversiones que incrementen la productividad del sector agropecuario están exentas de pagar el impuesto de renta sin tener en cuenta la cantidad de ingreso bruto a partir de la cual (sic) se obtiene la renta que será exenta (...) en el numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 dicho beneficio está limitado en función de los ingresos brutos (...)”*.

Finalmente, el Procurador General de la Nación argumentó que de accederse a las pretensiones de la demanda, ello resultaría en una desfinanciación presupuestal.

## **VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE**

### **VI.I COMPETENCIA**

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

## VI.II. EXAMEN DE APTITUD DE LA DEMANDA

La jurisprudencia de la Corte ha señalado los requisitos necesarios para la admisión de la acción de inconstitucionalidad. En Sentencia C-1052 de 2001<sup>20</sup> la Sala Plena recapituló las reglas que fueron sentadas en los primeros diez años de funcionamiento de la Corte; reglas que se han ido precisando y concretando, caso a caso, en cuanto a sus alcances<sup>21</sup>. En términos generales se puntualizó que las acciones de constitucionalidad requieren tres elementos fundamentales: “(1) *debe referir con precisión el objeto demandado*, (2) el concepto de la violación y (3) *la razón por la cual la Corte es competente para conocer del asunto*” (art. 2, Decreto 2067 de 1991)<sup>22</sup>. El segundo de estos elementos (el concepto de la violación), debe observar, a su vez, tres condiciones mínimas: (i) “*el señalamiento de las normas constitucionales que consideren infringidas*” (art. 2, num.2, Decreto 2067 de 1991); (ii) “*la exposición del contenido normativo de las disposiciones constitucionales que riñe con las normas demandadas*”<sup>23</sup> y (iii) exponer las razones por las cuales las disposiciones normativas demandadas violan la Constitución, las cuales deberán ser, al menos, “*claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes*”<sup>24</sup>.

De la lectura de la demanda, la Sala observa que el objeto demandado está perfectamente definido y se identifica con la expresión **“constituirse a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018”** que contiene el literal b) del numeral 2 del artículo 235-2 tal y como este quedó reformado por el artículo 91 de la Ley 2010 de 2019.

La Corte también verifica que la demanda explica el concepto de violación de la norma que acusa pues (a) señaló que las normas superiores trasgredidas por la expresión legal demandada serían los artículos 13, 95 (numeral 9) y 363 de la Constitución Política; (b) expuso el contenido de las mencionadas normas superiores; y (c) concluyó que no existe justificación del tratamiento diferenciado que la ley otorga a las personas jurídicas que se hubieran constituido antes de la vigencia de la Ley 1943 de

---

<sup>20</sup> MP Manuel José Cepeda Espinosa.

<sup>21</sup> Los criterios recogidos y fijados en la Sentencia C-1052 de 2001 han sido reiterados en muchas decisiones posteriores de la Sala Plena. Entre otras, ver por ejemplo: Sentencia C-874 de 2002 (MP Rodrigo Escobar Gil), Sentencia C-371 de 2004 (MP Jaime Córdoba Triviño), Auto 033 de 2005 (MP Álvaro Tafur Galvis), Auto 031 de 2006 (MP Clara Inés Vargas Gutiérrez), Auto 267 de 2007 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra), Auto 091 de 2008 (MP Humberto Antonio Sierra Porto), Auto 112 de 2009 (MP Clara Elena Reales Gutiérrez), Sentencia C-942 de 2010 (MP Juan Carlos Henao Pérez), Auto 070 de 2011 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), Sentencia C-243 de 2012 (MP Luis Ernesto Vargas Silva; AV Nilson Elías Pinilla Pinilla y Humberto Antonio Sierra Porto), Auto 105 de 2013 (MP Jorge Ignacio Pretelt Chaljub), Auto 243 de 2014 (MP Mauricio González Cuervo), Auto 145 de 2014 (MP Alberto Rojas Ríos), Auto 324 de 2014 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado), Auto 367 de 2015 (MP Jorge Iván Palacio Palacio), Auto 527 de 2015 (MP María Victoria Calle Correa) y Sentencia C-088 de 2016 (MP Jorge Iván Palacio Palacio). En todas estas providencias se citan y emplean los criterios establecidos en la sentencia C-1052 de 2001 para resolver los asuntos tratados en cada uno de aquellos procesos.

<sup>22</sup> Corte Constitucional, sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

<sup>23</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

<sup>24</sup> Corte Constitucional, Sentencia C-1052 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa). Al respecto, ver el apartado (3.4.2) de las consideraciones de la 31 sentencia.



2018, frente de las sociedades análogas que se hayan constituido a partir de dicha vigencia; sociedades estas últimas que la ley previó como únicas susceptibles de aprovechar el beneficio tributario que la contempla el numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010.

La anterior explicación de la violación constitucional es clara pues existe un hilo argumentativo que permite confrontar el contenido de los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria con el trato tributario diferenciado que la expresión legal demandada le otorga a unas sociedades dependiendo del momento en el cual fueron constituidas. Y, contrario a lo que se sostuvo en el profuso escrito del Ministerio Público -en donde solo se acusó que la demanda carecía del requisito de claridad toda vez que el actor habría omitido revisar el artículo 79 de la Ley 1943 a la luz del artículo 91 de la Ley 2010 “*con el fin de verificar si se trataba o no de contenidos iguales o semejantes*”- para la Sala es claro que, contrario a lo aducido por el Ministerio Público, el artículo 79 de la Ley 1943 de 2018 no ha debido siquiera ser objeto de mención en la demanda. Esto, habida cuenta de que (i) en la demanda de la referencia no se acusa dicho artículo sino un específico aparte de otro artículo que, a pesar de las similitudes que pueda guardar con aquel, está contenido en una ley distinta; (ii) para la Sala es claro que de la confrontación entre el artículo 79 de la Ley 1943 y el artículo 91 de la Ley 2010 de 2019 salta a la vista que, en lo que toca con la expresión legal que ahora ocupa la atención de la Corte, el literal c) del mencionado artículo 79 no fue objeto de examen material por parte de esta Corporación; y (iii) la demanda es suficientemente clara al cuestionar la constitucionalidad de la expresión legal demandada, cuando disputa la justicia de limitar el acceso al incentivo tributario del caso a las sociedades que se hayan constituido a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018, en detrimento de las que fueron constituidas con anterioridad a dicha vigencia.

La demanda también cumple con el requisito de certeza pues la expresión legal demandada inequívocamente excluye del beneficio tributario que la norma contempla a unas sociedades, dependiendo del momento de su constitución. Y cumple también con el requisito de especificidad habida cuenta de que tal trato diferenciado es el que acusa como contrario a los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria, sin que por esas mismas razones se advierta una ausencia de pertinencia o suficiencia en la demanda.

Finalmente, la demanda fue expresa en atribuirle a la Corte la competencia para conocer de su demanda, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 40, 241 y 242 de la Constitución Política, y lo dispuesto en el Decreto Reglamentario 2067 de 1991.

### **VI.III. PROBLEMA JURÍDICO**

Con claridad sobre la aptitud de la demanda, la Corte observa que esta se dirige a verificar si excluir del beneficio tributario que prevé el numeral 2

del artículo 235-2 del Estatuto Tributario (modificado por el artículo 91 de la Ley 2010 de 2019) para las sociedades que hayan sido constituidas antes de la vigencia de la Ley 1943 de 2018 -esto es, antes del 28 de diciembre de 2018- resulta violatorio del principio de igualdad y de la equidad tributaria.

#### **VI.IV. PLAN DEL CASO**

Para resolver el problema enunciado la Corte comenzará por (i) hacer una breve exposición sobre la justificación y la validez constitucional de las exenciones tributarias. Posteriormente, (ii) se hará una sucinta referencia a la evolución legislativa de la política que prevé dicha excepción. Finalmente, (iii) se dará solución a los cargos presentados contra la expresión legal demandada.

#### **VI.V. FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA**

##### **1. Justificación y validez constitucional de las exenciones tributarias**

1.1. El sistema tributario es uno de los instrumentos de que se sirve el Estado para justificar su existencia. Justamente, con las cargas que el régimen impositivo prevé, la Administración se hace a recursos destinados a garantizar el cumplimiento de sus fines esenciales, como lo son el aseguramiento de un orden político, económico y social justo y la efectivización de los principios, derechos y deberes constitucionales<sup>25</sup>. Sobre este particular la jurisprudencia ha explicado que

“el sistema tributario cumple un papel fundamental en la existencia misma del Estado, ya que es indudable que su establecimiento se convierte en un presupuesto esencial para obtener los recursos necesarios que permitan su mantenimiento, fortalecimiento y subsistencia[9<sup>26</sup>]”<sup>27</sup>.

Y que el deber ciudadano de tributación es *“un deber de importancia medular pues le permite al Estado tener acceso a los recursos necesarios para garantizar la efectividad de los derechos y, a su vez, para asegurar la*

---

<sup>25</sup> **Constitución Política, Artículo 2.** “Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares.”// Según lo ha manifestado la Corte “(...) las autoridades públicas *“requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención (...), en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado”* (Sentencia C-333 de 2017, citando la Sentencia C-445 de 1995) // Cfr. Sentencia C-209 de 2016 (MP Jorge Iván Palacio Palacio).

<sup>26</sup> [9] Sentencia C-080 de 1996, M.P. Fabio Morón Díaz

<sup>27</sup> Sentencia C-543 de 2005 (MP Rodrigo Escobar Gil).

*racionalización de la economía, el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes, y la redistribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo (C.P. art. 334).”<sup>28</sup>.*

1.2. Además de los distintos principios que rigen al sistema tributario<sup>29</sup>, la jurisprudencia ha señalado que dentro de la amplia libertad de configuración que tiene el Legislativo en materia impositiva<sup>30</sup> - libertad

---

<sup>28</sup> Ibid.

<sup>29</sup> De la Constitución Política se desprenden los principios que rigen el sistema tributario nacional. Por una parte están los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (CP, artículo 338); y por otro lado se encuentran los atinentes a la equidad, eficiencia y progresividad (CP, artículo 363). En Sentencia C-913 de 2011 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo) la Corte resumió su contenido de la siguiente manera: “6.1.1. **De acuerdo con el principio de legalidad**, los tributos requieren de una ley previa que los consagre. Según quedo explicado, al amparo del citado principio, la competencia para imponerlos radica exclusivamente en los órganos plurales de representación política, particularmente en el Congreso de la República, quien está llamado a ejercerla de acuerdo con la Constitución Política. 6.1.2. **En virtud del principio de certeza**, la norma que establece el tributo debe fijar con claridad y de manera inequívoca los distintos elementos que lo integran, esto es, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los tributos; exigencia que solo admite como excepción, la posibilidad de que la ley permita a las autoridades administrativas fijar la tarifa de las tasas y contribuciones, siempre y cuando en los mismos actos se haya previsto el sistema y el método para establecer los costos y los beneficios de los que depende la tarifa. En torno a este principio, ha explicado la Corte que el mismo se desconoce cuando la ley, al llevar a cabo la descripción del tributo, incorpora elementos particularmente vagos u oscuros, que hacen imposible determinar su verdadero alcance. 6.1.3. Por su parte, **con el principio de irretroactividad**, se busca que la ley que impone un tributo no pueda aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su entrada en vigencia. A este respecto, el inciso tercero del artículo 338 de la Carta es claro en señalar, que las leyes que regulen tributos, en las que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, “no puede aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”. 6.1.4. **En cuanto al principio de equidad**, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”[7<sup>29</sup>]. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”. Conforme con ello, a través del principio de equidad, se busca que “quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.)”. Según lo ha explicado esta Corporación, la equidad se proyecta no sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica. 6.1.5. **Frente al principio de progresividad**, cabe anotar que éste viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia “al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados”. 6.1.6. **Y con respecto al principio de eficiencia**, ha considerado este Tribunal que su objetivo es lograr que el tributo se recaude con el menor costo posible para el Estado y para el contribuyente. En ese contexto, el citado principio resulta ser “un recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr el mayor recaudo de tributos con un menor costo de operación; pero de otro lado, se valora como principio tributario que guía al legislador para conseguir que la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo)”. (Se omiten las referencias de pie de página que incluye el extracto jurisprudencial citado)

<sup>30</sup> Sobre la libertad de configuración del Legislativo en materia tributaria y sus límites se pueden consultar, entre otras, las sentencias C-551 de 2015 (MP Mauricio González Cuervo), C-511 de 2019 (MP Antonio José Lizarazo Ocampo) y C-592 de 2019 (MP Alberto Rojas Ríos).

“bastante amplia y discrecional” o en cuyo desarrollo se goza de “la más amplia discrecionalidad”<sup>31</sup>- el Congreso se encuentra facultado para establecer beneficios fiscales.

1.3. Como se sostuvo en la demanda, los beneficios tributarios “*pueden estar inspirados en razones diferentes, de orden tributario, económicas o sociales, tales como: “(i) la recuperación y desarrollo de áreas geográficas deprimidas por desastres naturales o provocados por el hombre, (ii) el fortalecimiento patrimonial de las empresas que ofrecen bienes o servicios de gran sensibilidad social, (iii) el incremento de la inversión en sectores vinculados a la generación de empleo masivo, (iv) la protección de ciertos ingresos laborales y de las prestaciones de la seguridad social, así como (v) una mejor redistribución de la renta global*[17<sup>32</sup>][18<sup>33</sup>].”<sup>34</sup>

En este orden, no sin antes recordar que el artículo 154 superior señala que las leyes en que se “*decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales*” solo pueden ser “*dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno*”, para la Corte es claro que los beneficios tributarios son instrumentos fiscales con que cuenta la Administración para la promoción o protección de actividades, sectores o personas cuyo desarrollo o auxilio se estima como necesario o conveniente<sup>35</sup>.

1.4. Entre los beneficios tributarios se encuentran las exclusiones y las exenciones. Sus diferencias han sido explicadas por la jurisprudencia de la siguiente manera:

**Las exclusiones** tienen que ver con aquellos casos donde no hay sujeción a un determinado gravamen; es decir, cuando los supuestos fácticos no se adecúan al hecho generador definido en la ley y por tanto no son objeto de tributación por la sencilla razón de que no se causa el impuesto. En palabras de la Corte, se refieren a los “*actos o situaciones fácticas que no están sujetos, es decir, aquellos que no encuadran en la definición abstracta del hecho generador y cuya realización no acaece el nacimiento de la relación jurídica-tributaria y por esta razón, no están cobijados por el impuesto*”[18<sup>36</sup>].

Por su parte, las **exenciones** tienen lugar cuando una norma exonera del tributo determinados actos o personas que normalmente estarían gravados; es decir, cuando habiéndose

---

<sup>31</sup> Ver Sentencia C-007 de 2002 (MP Manuel José Cepeda Espinosa), reiterando lo dicho en Sentencia C-222 de 1995 (MP José Gregorio Hernández Galindo)

<sup>32</sup> [17] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-1107 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería.

<sup>33</sup> [18] Sentencia C-748 de 2009.

<sup>34</sup> Sentencia C-913 de 2011 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

<sup>35</sup> Sobre este particular, en Sentencia C-403 de 2007 (MP Álvaro tafur Galvis) la Corte señaló que a través de las exenciones tributarias el legislador exime a determinados grupos o actividades del deber general de tributar, bien “*para estimular o incentivar ciertas actividades o comportamientos*” o con el propósito de “*reconocer situaciones de carácter económico o social que ameriten un tratamiento especial*”.

<sup>36</sup> [18] Cfr., Sentencias C-992 de 2001 y C-260 de 2015.

presentado el hecho generador, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial.”<sup>37</sup> (El énfasis es nuestro).

En otras palabras, remitiendo a doctrina del Consejo de Estado, la Corte ha señalado que “(...) *no es lo mismo conceder un trato preferencial a un sujeto pasivo del gravamen (exención), al hecho en el cual, no se configuran los elementos estructurales del mismo (exclusión o no sujeción), (...)*”<sup>[20<sup>38</sup>]</sup><sup>39</sup>. (El énfasis es nuestro). Es decir, mientras que las **exenciones** “*tienen lugar cuando una norma exonera del tributo determinados actos o personas que normalmente estarían gravados; es decir, cuando habiéndose presentado el hecho generador, la ley estipula que no se producirán sus consecuencias o ello ocurrirá solo de forma parcial*”, las **exclusiones** “*tienen que ver con aquellos casos donde no hay sujeción a un determinado gravamen; es decir, cuando los supuestos fácticos no se adecúan al hecho generador definido en la ley y por tanto no son objeto de tributación por la sencilla razón de que no se causa el impuesto.*”<sup>40</sup>

1.5. Dado que las exenciones implican un trato diferenciado entre quienes gozan de ellas y quienes carecen de dicha prerrogativa, la Sala considera necesario precisar que tal diferencia no implica una inevitable trasgresión al principio de igualdad. Sobre este particular esta Corporación ha señalado que “*las exenciones son medidas fiscales que por sí mismas constituyen una excepción al principio de igualdad, pero que forzosamente no implican su desconocimiento*”. Y que “*(p)ara su validez es necesario que se encuentren fundadas en razones objetivas, y el juez constitucional debe analizar en cada caso si la diferencia es razonable pues la igualdad “no significa la ausencia de distinciones ni es sinónimo de ciego igualitarismo, sino que responde a la necesidad de otorgar el mismo trato a quienes se encuentran en semejantes o iguales condiciones y de adoptar medidas distintas para quienes se hallan en hipótesis diversas, mediante la razonable búsqueda, por parte de la autoridad, del equilibrio y la ponderación” (...)*”<sup>[6<sup>41</sup>]</sup><sup>42</sup> (el énfasis es nuestro).

## **2. Evolución legislativa de la exención fiscal para el desarrollo del campo colombiano**

2.1. El numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019, modificatorio del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, prevé una exención tributaria temporal de 10 años sobre las rentas que obtengan ciertas sociedades por cuenta de las inversiones dirigidas a aumentar la productividad del campo

---

<sup>37</sup> Sentencia C-657 de 2015 (MP Jorge Iván Palacio Palacio).

<sup>38</sup> <sup>[20]</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 5 de diciembre de 2002. Rad. 1469. Cfr., Corte Constitucional, Sentencia C-260 de 2015.

<sup>39</sup> Sentencia C-657 de 2015 (MP Jorge Iván Palacio Palacio).

<sup>40</sup> Sentencia C-657 de 2015 (MP Alberto Rojas Ríos).

<sup>41</sup> <sup>[6]</sup> Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-925 del 19 de julio de 2000 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo)

<sup>42</sup> Sentencia C-717 de 2003 (MP Jaime Córdoba Triviño).

colombiano y que generen nuevos empleos. Se trata de una excepción a la obligación de pagar, por un tiempo determinado, el impuesto generado por la obtención de rentas derivadas de inversiones realizadas por sociedades cuyo objeto sea el desarrollo de ciertas actividades expresamente previstas en la ley<sup>43</sup>, y que mejoren el índice de empleabilidad nacional<sup>44, 45</sup>.

2.2. Antes de la Ley 2010 de 2019, el artículo 79 de la Ley 1943 de 2018 ya había modificado el artículo 235-2 del Estatuto Tributario. En aquella ocasión, la inclusión de la exención tributaria -que ahora incorpora el artículo que contiene la expresión legal demandada- denotó el interés del Gobierno nacional en promover la inversión en el sector agropecuario y, con ello, impulsar la generación de empleo. En efecto, en la exposición de motivos del proyecto de ley<sup>46</sup> que culminó con la expedición de la extinta Ley 1943 de 2018<sup>47</sup>, tras aludir, entre otros, a las inversiones para

---

<sup>43</sup> De acuerdo con el literal a) del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019, se trata de “(l)as actividades comprendidas (...) en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, división 01, división 02, división 03; Sección C, división 10 y división 11, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)”. Tales actividades son (i) los cultivos agrícolas transitorios (cereales (excepto arroz), legumbres y semillas oleaginosas, arroz, hortalizas, raíces y tubérculos, tabaco, plantas textiles y otros cultivos transitorios n.c.p.); (ii) los cultivos agrícolas permanentes (frutas tropicales y subtropicales, plátano y banano, café, caña de azúcar, flor de corte, palma para aceite (palma africana) y otros frutos oleaginosos, plantas con las que se preparan bebidas, especias y de plantas aromáticas y medicinales y otros cultivos permanentes n.c.p.); (iii) propagación de plantas (actividades de los viveros, excepto los viveros forestales); (iv) Ganadería (cría de ganado bovino y bufalino, cría de caballos y otros equinos, cría de ovejas y cabras, cría de ganado porcino, cría de aves de corral, cría de otros animales n.c.p.); (v) explotación mixta (agrícola y pecuaria); (vi) actividades de apoyo a la agricultura y la ganadería, y actividades posteriores a la cosecha (actividades de apoyo a la agricultura a la ganadería, posteriores a la cosecha, tratamiento de semillas para propagación, caza ordinaria y mediante trampas y actividades de servicios conexas); (vii) Silvicultura y extracción de madera (silvicultura y otras actividades forestales, extracción de madera, recolección de productos forestales diferentes a la madera y servicios de apoyo a la silvicultura); (viii) Pesca y acuicultura (pesca marítima, de agua dulce, acuicultura, acuicultura marítima y acuicultura de agua dulce); (ix) Elaboración de productos alimenticios (procesamiento y conservación de carne, pescado, crustáceos y moluscos, de carne y productos cárnicos, de pescados, crustáceos y moluscos, de frutas, legumbres, hortalizas y tubérculos); (x) Elaboración de aceites y grasas de origen vegetal y animal; (xi) Elaboración de productos lácteos; (xii) Elaboración de productos de molinería, almidones y productos derivados del almidón (elaboración de productos de molinería, de almidones y productos derivados del almidón); (xiii) Elaboración de productos de café (trilla de café, descafeinado, tostión y molienda del café, otros derivados del café); (xiv) Elaboración de azúcar y panela (elaboración y refinación de azúcar, de panela); (xv) Elaboración de otros productos alimenticios (elaboración de productos de panadería, de cacao, chocolate y productos de confitería, de macarrones, fideos, alucuzcuz y productos farináceos similares, de comidas y platos preparados, de otros productos alimenticios n.c.p. y de alimentos preparados para animales; y (xvi) Elaboración de bebidas (destilación, rectificación y mezcla de bebidas alcohólicas, elaboración de bebidas fermentadas no destiladas, producción de malta, elaboración de cervezas y otras bebidas malteadas, elaboración de bebidas no alcohólicas, producción de aguas minerales y otras aguas embotelladas).

<sup>44</sup> El literal c) de la norma que contempla la expresión legal demandada señala: “Los beneficiarios de esta renta exenta deberán acreditar la contratación directa a través de contrato laboral de un mínimo de empleados con vocación de permanencia que desempeñen funciones relacionadas directamente con las actividades de que trata este artículo. El número mínimo de empleos requerido tendrá relación directa con los ingresos brutos obtenidos en el respectivo año gravable y se requerirá de una inversión mínima en un periodo de seis (6) años en propiedad, planta y equipo. (...)”

<sup>45</sup> Además de las rentas provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario, con la modificación que hizo la Ley 1943 de 2018 al artículo 235-2 del E.T., el Legislador estableció exenciones al impuesto sobre la renta para empresas de la “economía naranja” (esto es, industrias de valor agregado tecnológico y actividades creativas); la venta de energía eléctrica generada con base en energía eólica, biomasa o residuos agrícolas, solar, geotérmica o de los mares; algunas asociadas a la vivienda de interés social y vivida de interés prioritario; aprovechamiento de nuevas plantaciones forestales; y la prestación del servicio de transporte fluvial, entre otras.

<sup>46</sup> Proyecto de ley 240/2018 Cámara – 197/2018 Senado.

<sup>47</sup> La Ley 1943 de 2018 fue declarada inexecutable mediante Sentencia C-481 de 2019.

desarrollo del campo colombiano, se indicó que todas las propuestas de la ley

“apuntan a la reactivación económica, teniendo en cuenta que, disminuyéndole la carga tributaria, los empresarios –nuevos y ya existentes tendrán mayor disponibilidad de recursos para ser invertidos, generando más empleo y bienestar a los colombianos. En últimas, estas medidas favorecerán el recaudo tributario vía mayor crecimiento económico y mayor cantidad de empresas en el país. Por último, en tercera categoría se proponen incentivos tributarios para que se desarrollen megainversiones obras de infraestructura en las Zonas Más Afectadas por el Conflicto Armado (ZOMAC), e inversiones en sectores de la economía naranja y para el desarrollo del campo colombiano. Parte fundamental del desarrollo social y económico del país, dependerá del dinamismo de las inversiones que se hagan en estas actividades y regiones del país. A medida que estos proyectos sean sostenibles y exitosos, habrá menores necesidades para la población y menores presiones fiscales que atender.”<sup>48</sup>

2.3. De este modo, el artículo 79 de la Ley 1943<sup>49</sup> -cuyo contenido fue propuesto por el Gobierno nacional desde el primer texto sometido a consideración del Congreso<sup>50</sup>- previó una exención del impuesto de renta para aquellas ganancias “*provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario*” por el igual término de 10 años.

---

<sup>48</sup> Gaceta del Congreso 933 del 31 de octubre de 2018, pág. 64.

<sup>49</sup> **Ley 1943 de 2018, Artículo 79.** <Ley INEXEQUIBLE a partir del 1o. de enero de 2020, C-481-19> “Modifíquese el artículo 235-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así: **Artículo 235-2. Rentas exentas a partir del año gravable 2019.** Sin perjuicio de las rentas exentas de las personas naturales del artículo 206 del Estatuto Tributario y de las reconocidas en los convenios internacionales ratificados por Colombia, las únicas excepciones legales de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario son las siguientes: (...) 2. Incentivo tributario para el desarrollo del campo colombiano. Las rentas provenientes de inversiones que incrementen la productividad en el sector agropecuario, por un término de diez (10) años, siempre que cumplan los siguientes requisitos: a) Las sociedades deben tener su domicilio principal y sede de administración y operación en el municipio o municipios en los que realicen las inversiones que incrementen la productividad del sector agropecuario; b) Las sociedades deben tener por objeto social exclusivo alguna de las actividades que incrementan la productividad del sector agropecuario. Las actividades comprendidas son aquellas señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, División 01, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN); c) Las sociedades deben ser constituidas e iniciar su actividad económica antes del 31 de diciembre de 2021; d) Las sociedades deben cumplir con los montos mínimos de empleo que defina el Gobierno nacional, que en ningún caso puede ser inferior a diez (10) empleados. Los empleos que se tienen en cuenta para la exención en renta son aquellos que tienen una relación directa con los proyectos agropecuarios, según la reglamentación que profiera el Gobierno nacional. Los administradores de la sociedad no califican como empleados para efectos de la presente exención en renta; e) Las sociedades deben presentar su proyecto de inversión ante el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, justificando su viabilidad financiera y conveniencia económica, y el Ministerio debe emitir un acto de conformidad y confirmar que las inversiones incrementan la productividad del sector agropecuario; f) Las sociedades deben cumplir con los montos mínimos de inversión en los términos que defina el Gobierno nacional, que en ningún caso puede ser inferior a veinticinco mil (25.000) UVT y en un plazo máximo de seis (6) años gravables. En caso de que no se logre el monto de inversión se pierde el beneficio a partir del sexto año, inclusive; g) El beneficio de renta exenta aquí contemplado, se aplicará incluso, en el esquema empresarial, de inversión, o de negocios, se vincule a entidades de economía solidaria cuyas actividades u objetivos tengan relación con el sector agropecuario, a las asociaciones de campesinos, o grupos individuales de estos.”

<sup>50</sup> Proyecto de Ley 197 de 2018 en el Senado y 240 de 2018 en la Cámara de Representantes. Ver Gaceta del Congreso Nro. 933 del 31 de octubre de 2018, pág. 64.

Y el Legislativo condicionó que el acceso al referido beneficio estuviera sujeto, entre otros, a que este operara sobre rentas **obtenidas por personas jurídicas constituidas y puestas en funcionamiento antes de una fecha determinada; para este caso, a partir del 31 de diciembre de 2021**, con un plazo de tres (3) años luego de expedida la ley que lo consagró. Fue así como la exención tributaria para el desarrollo del campo colombiano fue inicialmente consagrada por la Ley 1943 en provecho de todas las sociedades que desarrollaran las actividades previstas en la ley<sup>51</sup> -bien actuales o futuras- y constituidas y puestas en funcionamiento dentro del plazo previsto por el Legislador.

2.4. A finales de 2019, al borde de que finalizara el plazo de los efectos diferidos de la inexecutable de la Ley 1943 que previó la Sentencia C-481 de ese mismo año, el Legislativo expidió la Ley 2010 de 2019 mediante la cual se subrogaron varias normas de la ley inexecutable. Dentro de estas normas, la nueva ley modificó el alcance de la ya mencionada exención fiscal, en lo que refiere a sus beneficiarios. Se trató del cambio consistente en circunscribir el acceso al mencionado incentivo tributario a fundamentalmente los mismos agentes del desarrollo del campo colombiano<sup>52</sup>, **pero limitándolos para las sociedades que se constituyeran a partir de la vigencia de la Ley 1943**. Es decir, con la nueva ley y a partir de su vigencia se excluyó del beneficio a aquellas sociedades constituidas antes del 28 de diciembre de 2018.

2.5. La mutación atrás descrita implicó una reducción en el alcance de la política diseñada por la Ley 1943 para el desarrollo del campo colombiano y la consiguiente generación de empleo. De hecho, por una parte, al eximir del impuesto rentístico a las ganancias provenientes de inversiones realizadas por sociedades constituidas y puestas en funcionamiento hasta el 31 de diciembre de 2021, la Ley 1943 estipuló un incentivo para la creación de nuevas empresas con vocación agropecuaria y un estímulo para la continuidad de los emprendimientos análogos que ya desarrollaban ese mismo objeto; estos es, aquellas sociedades que, inclusive con anterioridad al establecimiento de la referida exención, ya le habían apostado al desarrollo del campo colombiano. Por el contrario, al limitar el acceso al beneficio fiscal para aquellas sociedades que se constituyeran a partir del 28 de diciembre de 2018, si bien la Ley 2010 continuó estimulando el inicio de nuevos emprendimientos agropecuarios, redujo su alcance cuando discriminó a los establecidos formalmente antes de dicha fecha.

### **3. Solución de los cargos de la demanda**

3.1. En la demanda se reprocha que el acceso a la exención tributaria

---

<sup>51</sup> Ver la primera nota al pie del numeral 2.1 *supra*.

<sup>52</sup>En la ley 1943 las actividades a desarrollar eran las “señaladas en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU), Sección A, División 01, adoptada en Colombia mediante Resolución de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)”. Posteriormente, en la Ley 2010, a dichas actividades se añadieron las contempladas en las divisiones 02 y 03 de dicha Sección A; y las divisiones 10 y 11 de la Sección C de dicho estatuto de la DIAN.



dirigida al desarrollo del campo colombiano dependa de que las sociedades potencialmente beneficiarias de aquella hayan sido constituidas a partir de la vigencia de la Ley 1943 de 2018, el 28 de diciembre de 2018. Para el demandante, esta condición quebranta el principio de equidad tributaria y el derecho a la igualdad de trato entre, por una parte, las sociedades constituidas después del 28 de diciembre de 2018 y que pueden acceder al mencionado beneficio tributario y, por otra parte, las sociedades que - a pesar de cumplir con los demás requisitos previstos por el numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010- fueron constituidas antes de la fecha antedicha y, por ello, no pueden acceder a dicho beneficio.

3.2. De cara a resolver la demanda, la Sala primeramente observa que, revisados los antecedentes legislativos de la Ley 2010 de 2019<sup>53</sup>, la transformación de la política inicialmente prevista por el artículo 79 de la Ley 1943 de 2018 (ver 2.2. *supra*) no fue justificada. En efecto, aunque en un inicio el proyecto de ley presentado por el Gobierno nacional al Congreso reprodujo exactamente el texto del literal c) del artículo 79 de la Ley 1943 de 2018<sup>54</sup> -esto es, que las beneficiarias de la exención serían las sociedades que fueran constituidas e iniciaran su actividad económica antes del 31 de diciembre de 2021<sup>55</sup>-, dentro de los debates en las plenarias de ambas cámaras legislativas la norma fue modificada y limitó el acceso al mencionado beneficio fiscal a las sociedades que hubieran sido constituidas a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 y que iniciaran su actividad económica antes del 31 de diciembre de 2022. Tal modificación ocurrió, en palabras de la demanda, *“sin que existiera, por lo menos explícitamente, un propósito o fin válido (para ello)”*.

3.3. La anterior situación acredita la existencia de un inicial problema de constitucionalidad que atañe con el respeto al principio de igualdad. De hecho, como se recordó en Sentencia C-895 de 2012<sup>56</sup>, en ejercicio de su amplia potestad en materia impositiva, *“el legislador no requiere de una justificación especial para establecer exenciones tributarias, pero para que en ese evento tal decisión sea legítima y respetuosa del principio de igualdad, es necesario que tal diferencia de trato sea ejercida de manera razonable [19<sup>57</sup>] y por un motivo constitucionalmente válido”*. Y en refuerzo de ello, en la jurisprudencia atrás citada se reiteró que de la esencia de las exenciones tributarias está el *“distinguir entre los sujetos pasivos de los tributos, obligando a unos y excluyendo a otros del pago de determinado gravamen. La ruptura del equilibrio constitucionalmente previsto debería partir, para ser suficiente como fundamento de la inexecutable, de la absoluta ausencia de un motivo válido, objetivo y razonable basado en circunstancias especiales. De no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13*

<sup>53</sup> Proyecto de Ley 227 de 2019 en el Senado y 278 de 2019 en la Cámara de Representantes.

<sup>54</sup> La Ley 1943 de 2018 estipuló que las sociedades beneficiarias debían ser *“constituidas e iniciar su actividad económica antes del 31 de diciembre de 2021”*

<sup>55</sup> Ver Gaceta del Congreso Nro. 1055 del 24 de octubre de 2019, pág. 35.

<sup>56</sup> MP María Victoria Calle Correa.

<sup>57</sup> [19] Sentencia C-188 de 1998 MP: José Gregorio Hernández.

*de la Carta Política. A la inversa, si, desde la perspectiva de las diferencias existentes, el juez de constitucionalidad corrobora que la exención se funda en razones que ameriten exonerar del tributo a algunos de aquellos que en principio, por reunir las características de ley, deberían ser sujetos pasivos del impuesto, la disposición que la consagra no lesiona el principio de igualdad y es exequible en la medida en que tampoco desconozca otros principios o mandatos constitucionales” [20<sup>58</sup>]. (Énfasis fuera de texto)*

En el anterior orden la Sala observa que, tanto en la intervención de la Secretaria de la Presidencia de la República y las apoderadas del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la DIAN, como en el concepto rendido por el Ministerio Público, se indicó una razón que, en sus respectivas opiniones, ameritaría la diferencia de trato que se reprocha en la demanda. Se trataría del impacto negativo en las finanzas públicas que tendría la ampliación de la exención tributaria a todas las sociedades que cumplieran con los requisitos legales, independientemente de la fecha de su constitución<sup>59</sup>.

Para la Sala, sin embargo, el anterior argumento no es suficiente para desestimar los cargos de la demanda. En efecto, el parágrafo del artículo 334 de la Carta<sup>60</sup> es suficientemente claro cuando señala que “(...) **bajo ninguna circunstancia, autoridad de alguna naturaleza administrativa, legislativa o judicial, podrá invocar la sostenibilidad fiscal para menoscabar los derechos fundamentales, restringir su alcance o negar su protección efectiva**”.<sup>61</sup> En otras palabras, la propia Constitución niega que cualquier derecho fundamental -como lo es el de la igualdad en el presente caso- se vea mínimamente negativamente afectado con ocasión del mayor recaudo fiscal que permitiría su restricción<sup>62</sup>.

Cabe, además, señalar que si bien es cierto que el artículo 7° de la Ley 819 de 2003 prevé que “*el impacto fiscal de cualquier proyecto de ley, ordenanza o acuerdo, que ordene gasto o que otorgue beneficios tributarios, deberá hacerse explícito y deberá ser compatible con el Marco Fiscal de Mediano Plazo*”, también lo es que esa misma norma llama a que sea el Ministerio de Hacienda quien, **durante el trámite legislativo**, conceptúe sobre la consistencia de los costos fiscales de la iniciativa así como sobre la fuente de ingreso adicional generada para su

---

<sup>58</sup> [20] Sentencia C-188 de 1998 (MP. José Gregorio Hernández Galindo).

<sup>59</sup> Según la intervención de las funcionarias públicas “(...) *se destaca (...) el impacto negativo de ampliar el beneficio tributario en los términos pretendidos en la demanda, pues la afectación a mediano plazo se ubicaría para el año en curso entre \$414mm y \$983mm, y para el horizonte de diez años entre \$3.925mm y 9.319mm*”. Por su parte, el Ministerio Público sostiene que “*acceder a las pretensiones de la demanda (...) traería como consecuencia incluir a toda la industria agropecuaria (...) con lo que esto implicaría en materia de desfinanciamiento presupuestal.*”

<sup>60</sup> Modificado por el artículo 1° del Acto Legislativo 03 de 2011.

<sup>61</sup> Sobre la subordinación de la sostenibilidad fiscal a la efectividad de los derechos fundamentales pueden consultarse, entre otras, las sentencias C-274 de 2013 (MP María Victoria Calle Correa), T-480 de 2016 (MP Alberto Rojas Ríos), C-093 de 2018 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado y José Fernando Reyes Cuartas, SU-140 de 2019 (MP Cristina Pardo Schlesinger)

<sup>62</sup> *Cfr.* entre otras con las sentencias C-288 de 2012 (MP Luis Ernesto Vargas Silva), C-870 de 2014 (MP Luis Guillermo Guerrero Pérez) y C-132 de 2012 (MP Humberto Antonio Sierra Porto).

financiamiento.<sup>63</sup>

Más aún, abundando en razones, la Sala verifica que, de todos modos, la afectación de las finanzas públicas podría no devenir de extender la exención tributaria a todas las sociedades que cumplieran con las condiciones del numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019 sino, por el contrario, de los efectos estructurales de dicha ley. Ciertamente, dentro del respectivo debate legislativo, se propuso ponencia negativa dirigida a archivar el proyecto de ley, en donde se consignó que

“Si hacemos abstracción del potencial recaudo que podría tener el mayor crecimiento y las medidas de fortalecimiento de la DIAN - cuyas estimaciones son difíciles de hacer y, como ya se señaló, son extremadamente optimistas - **esta reforma reduce los ingresos del Gobierno**. Como lo indica el cuadro 3, mientras que la devolución del IVA a bienes de capital, el descuento del ICA al impuesto de renta y la reducción de la tarifa del impuesto de renta a personas jurídicas le costarían al Gobierno 9.4 billones de pesos en el 2021; este espera recaudar 5.6 billones de pesos durante ese mismo año. **Vale la pena resaltar que, entre los beneficios aquí cuantificados, no se incluye el costo fiscal que podrían tener las nuevas exenciones al sector agropecuario y de la economía naranja, así como la reducción en el impuesto de renta a las megainversiones y al sector hotelero, cuyo costo no ha sido cuantificado por el Ministerio de Hacienda.**” (Énfasis fuera de texto)<sup>64</sup>

Finalmente, la Corte ve pertinente indicar que el supuesto impacto negativo sobre las finanzas públicas recién aludido se vería desvirtuado por lo que sobre dicha exención dijo el Gobierno nacional en la exposición de motivos

---

<sup>63</sup> En Sentencia C-502 de 2007 (MP Manuel José Cepeda Espinosa) se sostuvo que “(...) los primeros tres incisos del art. 7° de la Ley 819 de 2003 deben entenderse como parámetros de racionalidad de la actividad legislativa, y como una carga que le incumbe inicialmente al Ministerio de Hacienda, una vez que el Congreso ha valorado, con la información y las herramientas que tiene a su alcance, las incidencias fiscales de un determinado proyecto de ley. Esto significa que ellos constituyen instrumentos para mejorar la labor legislativa. Es decir, el mencionado artículo debe interpretarse en el sentido de que su fin es obtener que las leyes que se dicten tengan en cuenta las realidades macroeconómicas, pero sin crear barreras insalvables en el ejercicio de la función legislativa ni crear un poder de veto legislativo en cabeza del Ministro de Hacienda. Y en ese proceso de racionalidad legislativa la carga principal reposa en el Ministerio de Hacienda, que es el que cuenta con los datos, los equipos de funcionarios y la experticia en materia económica. Por lo tanto, en el caso de que los congresistas tramiten un proyecto incorporando estimativos erróneos sobre el impacto fiscal, sobre la manera de atender esos nuevos gastos o sobre la compatibilidad del proyecto con el Marco Fiscal de Mediano Plazo, le corresponde al Ministro de Hacienda intervenir en el proceso legislativo para ilustrar al Congreso acerca de las consecuencias económicas del proyecto. Y el Congreso habrá de recibir y valorar el concepto emitido por el Ministerio. No obstante, la carga de demostrar y convencer a los congresistas acerca de la incompatibilidad de cierto proyecto con el Marco Fiscal de Mediano Plazo recae sobre el Ministro de Hacienda. Por otra parte, es preciso reiterar que si el Ministerio de Hacienda no participa en el curso del proyecto durante su formación en el Congreso de la República, mal puede ello significar que el proceso legislativo se encuentra viciado por no haber tenido en cuenta las condiciones establecidas en el art. 7° de la Ley 819 de 2003. Puesto que la carga principal en la presentación de las consecuencias fiscales de los proyectos reside en el Ministerio de Hacienda, la omisión del Ministerio en informar a los congresistas acerca de los problemas que presenta el proyecto no afecta la validez del proceso legislativo ni vicia la ley correspondiente.”

<sup>64</sup> Gaceta del Congreso Nro. 1130 de 26 de noviembre de 2019, pág. 24.

del proyecto que derivó en la expedición de la Ley 2010 de 2019, según la cual:

“El Gobierno nacional considera que los beneficios tributarios contemplados en el presente Proyecto de Ley que no estaban vigentes con anterioridad de la expedición de la Ley 1943 de 2018 **no generan ningún impacto fiscal. En particular, esto aplica para las rentas exentas para economía naranja, el régimen especial de renta para las mega inversiones y los incentivos para el desarrollo del sector agropecuario.** Lo anterior dado que **estos beneficios se otorgan a unidades productivas nuevas o ya establecidas** que realicen una inversión mínima y generen un mínimo de empleos específicos para cada uno de estos beneficios, que no se realizarían de no existir estos incentivos.” (Énfasis fuera de texto)

Por lo expuesto, la Sala no atenderá a los argumentos presentados por la Secretaría de la Presidencia de la República y el Ministerio Público en procura de justificar la norma con fundamento en el impacto negativo en las finanzas públicas que tendría la ampliación de la exención tributaria a todas las sociedades que cumplieran con los requisitos legales, independientemente de la fecha de su constitución.

3.4. Por otra parte, también podría argumentarse que la Sentencia C-333 de 2017<sup>65</sup> se erige como un precedente para la solución del *sub judice*. En efecto, similarmente al asunto que ahora ocupa a la Corte, en dicha providencia esta Corporación estudió y declaró la exequibilidad del artículo 3° de la Ley 1780 de 2016<sup>66</sup>, que eximió a las pequeñas empresas jóvenes<sup>67</sup> del pago de la matrícula mercantil y de su primera renovación, siempre y cuando estas iniciaran actividades a partir de una determinada fecha; esto es, a partir del dos (2) de mayo de 2016, como fecha de promulgación de dicha ley. Es decir, similarmente a lo que se acusa de la norma que

<sup>65</sup> MP(e) Iván Humberto Escruce Mayolo.

<sup>66</sup> **Ley 1780 de 2016, Artículo 3°.** Exención del pago en la matrícula mercantil y su renovación. “Las pequeñas empresas jóvenes que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley, quedarán exentas del pago de la matrícula mercantil y de la renovación del primer año siguiente al inicio de la actividad económica principal”.

<sup>67</sup> **Ley 1780 de 2016, Artículo 2°** “Para los efectos de presente Ley se entiende por pequeña empresa joven la conformada por personas naturales o jurídicas que cumplan con las condiciones definidas en el numeral primero del artículo 2 de la Ley 1429 de 2010. Tendrán derecho a acogerse a los beneficios establecidos en este artículo las personas naturales que tengan hasta 35 años. En el caso de las personas jurídicas, deben tener participación de uno o varios jóvenes menores de 35 años, que represente como mínimo la mitad más uno de las cuotas, acciones o participaciones en que se divide el capital.” // **Ley 1429 de 2010, Artículo 2°** “1. Pequeñas empresas: Para los efectos de esta ley, se entiende por pequeñas empresas aquellas cuyo personal no sea superior a 50 trabajadores y cuyos activos totales no superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes. 2. Inicio de la actividad económica principal: Para los efectos de esta ley, se entiende por inicio de la actividad económica principal la fecha de inscripción en el registro mercantil de la correspondiente Cámara de Comercio, con independencia de que la correspondiente empresa previamente haya operado como empresa informal. 3. Tipos de informalidad de empleo: para los efectos de esta ley, existirán 2 tipos de informalidad de empleo:

a) Informalidad por subsistencia: Es aquella que se caracteriza por el ejercicio de una actividad por fuera de los parámetros legalmente constituidos, por un individuo, familia o núcleo social para poder garantizar su mínimo vital.

b) Informalidad con capacidad de acumulación: Es una manifestación de trabajo informal que no necesariamente representa baja productividad.”

contiene la expresión legal demandada, el artículo 3° de la Ley 1780 dejó por fuera de la exención fiscal en ella prevista a las empresas jóvenes que comenzaron actividades con anterioridad a su promulgación. Tal similitud en principio sugeriría que, para la solución del *sub examine*, la Corte se atuviera a la *ratio* de la Sentencia C-333 de 2017.

No obstante, leído el texto de la Sentencia C-333 de 2017, la Sala verifica que en tal ocasión la Corte no abordó la misma problemática que plantea la demanda de la referencia. En efecto, en dicha providencia este Tribunal se limitó a estudiar “*si el artículo 3° de la Ley 1780 de 2016 instituye un trato discriminatorio violatorio de la Constitución y, por tanto, inequitativo, al establecer una exención al pago de la matrícula mercantil y de la renovación del primer año siguiente en favor de las llamadas pequeñas empresas jóvenes que inician su actividad económica principal, al no atender la capacidad contributiva de los sujetos pasivos*” (Énfasis fuera de texto)<sup>68</sup>.

En tal orden, aun a pesar de la similitud de ambas normas, la Corte no ve como podría atenerse a lo dispuesto en una providencia que no estudió el problema jurídico que se plantea en la demanda que ahora se estudia.

3.5. Con claridad sobre lo anterior, la Corte verifica la necesidad de someter la expresión legal demandada al juicio de igualdad que ha diseñado la jurisprudencia para establecer el apego constitucional que pueda tener una norma que prevé un trato fiscal diferenciado. Preliminarmente, sin embargo, conviene hacer una sucinta explicación de este juicio. Veamos:

3.5.1. Luego de trasegar por varias doctrinas acerca de la mejor manera de realizar el juicio de igualdad, la jurisprudencia convino en lo que ahora denomina **juicio integrado de igualdad**. Este juicio, en palabras de la Corte, “*fusiona componentes de raíces europeas y norteamericanas, pues consideró que son teóricamente compatibles y complementarios[101]<sup>69</sup>. En este juicio, el juez constitucional, al evaluar un precepto jurídico que desconoce el artículo 13 superior, combina el juicio de proporcionalidad europeo con los niveles de escrutinio norteamericano, lo cual da lugar a un escrutinio de igualdad con intensidades leve, intermedio o estricto*”<sup>70</sup>.

3.5.2. El juicio integrado de igualdad está compuesto por dos fases o etapas, a saber: (i) inicialmente “*se fija el criterio de comparación o tertium comparationis, es decir, se precisa si los supuestos de hecho son susceptibles de compararse y si se confrontan sujetos o situaciones de la misma naturaleza. En esta parte, asimismo, se define si en el plano fáctico y en el plano jurídico existe un trato desigual entre iguales o igual entre desiguales*”<sup>71</sup>; y (ii) posteriormente “*se procede(...) a determinar si dicha*

---

<sup>68</sup> Ver numeral 3.3 de las consideraciones de la Sentencia C-333 de 2017.

<sup>69</sup> [101] Sentencia C-093 de 2001 M.P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>70</sup> Sentencia C-084 de 2020 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

<sup>71</sup> Sentencia C-304 de 2019, MP (Luis Guillermo Guerrero Pérez).

*diferencia (de trato) está constitucionalmente justificada, esto es, si los supuestos objeto de análisis ameritan un trato diferente a partir de los mandatos consagrados en la Constitución. Este examen consiste en valorar los motivos y razones que fueron expresados para sustentar la medida estudiada y para obtener la finalidad pretendida. Para tal efecto y como metodología se analizan tres aspectos: (1) el fin buscado por la medida, (2) el medio empleado y (3) la relación entre el medio y el fin.*”<sup>72</sup>

3.5.3. Así mismo, dependiendo de la materia sobre la cual verse la evaluación de igualdad, el juicio integrado de igualdad se realiza desde un escrutinio de intensidad leve, intermedia o estricta. En materia tributaria, sin perjuicio de la intensidad intermedia que procede en cuando se denuncia la afectación de la equidad tributaria y la libre competencia (ver 3.9 *infra*), la Corte ha considerado adecuado la utilización de un escrutinio de intensidad débil o leve<sup>73</sup>.

3.6. Antes de proceder con la realización del mencionado test intermedio con intensidad leve, la Sala considera preciso mencionar que, en materia de exenciones tributarias, esta Corporación ha acudido reiteradamente a dicho juicio integrado de igualdad para decidir sobre su exequibilidad.

3.6.1. Por ejemplo, en Sentencia **C-349 de 1995**<sup>74</sup> la Corte expulsó del ordenamiento jurídico el inciso 2º del artículo 88 de la Ley 101 de 1993 – *Ley General de Desarrollo Agropecuario y Pesquero*- que permitía que las comisiones de seguros y los intereses generados por las operaciones estuvieran exentos del IVA desde que el servicio financiero del caso hubiera sido prestado por una entidad sometida al control y vigilancia de la Superintendencia Bancaria.

En fundamento de lo anterior, esta Corporación sostuvo que la norma violaba el derecho a la igualdad pues “(e)l supuesto de hecho sobre el que se establece la discriminación: que la entidad esté sometida a la vigilancia y control de la Superintendencia Bancaria o que no lo esté, es irrelevante para adoptar un diferencia de trato (...)”; razonamiento que acudió a la ausencia de **razonabilidad** para justificar la inexecutable de la diferenciación de trato.

3.6.2. Pocos años después, mediante Sentencia **C-925 de 2000**<sup>75</sup> esta Corporación admitió que el IVA pagado por las entidades oficiales y estatales de educación superior por los bienes, insumos y servicios que estas adquirieran, fuera devuelto a dichas entidades (Ley 30 de 1992, artículo 92<sup>76</sup>).

---

<sup>72</sup> Ibid.

<sup>73</sup> Cfr. entre otras, la Sentencias C-673 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa), citada en la Sentencia C-084 de 2020 (MP Gloria Stella Ortiz Delgado).

<sup>74</sup> MP Carlos Gaviria Díaz.

<sup>75</sup> MP José Gregorio Hernández Galindo.

<sup>76</sup> **Ley 30 de 1992, Artículo 92-** “Las instituciones de Educación Superior, los Colegios de Bachillerato y las instituciones de Educación No Formal, no son responsables del IVA. Adicionalmente, las instituciones estatales u oficiales de Educación Superior tendrán derecho a la devolución del IVA que

En tal ocasión la Corte sostuvo que la mencionada exención tributaria no implicaba una transgresión al principio de igualdad frente de las entidades privadas de educación tras considerar que

“la carga (económica) que la Constitución ha establecido en cabeza de las instituciones públicas (es mayor), que la asumida por los particulares, y son también mayores las exigencias que la población puede hacer al Estado en relación con la materia, a lo cual debe agregarse que los tributos que pagan las entidades oficiales van a las mismas arcas del Estado -al Tesoro Público- lo que explica que, con el propósito de incentivar y fortalecer a sus propios organismos encargados de cumplir los objetivos constitucionales de la educación, el Estado les devuelva, en los términos que indique la ley, todo o parte de lo que, como gravamen, han cancelado. No por eso está obligado a extender semejante beneficio a los particulares contribuyentes que, por concesión y bajo la vigilancia del Estado, desarrollan la actividad educativa, si bien en condiciones diferentes y con una responsabilidad sólo circunscrita a los establecimientos que fundan y administran”.

Y tras recordar que *“las instituciones privadas que prestan el servicio público de educación generalmente tienen un interés lucrativo y, aunque en ciertos casos no necesariamente puede presentarse ese aliciente, es importante resaltar que aquéllas tampoco están llamadas a asumir todas las responsabilidades que, por expresa disposición constitucional, le atañen al Estado”*, la Corte concluyó sobre la exequibilidad de la norma luego de señalar que *“el diverso trato otorgado a los dos sectores de la educación -el público y el privado- sí goza de justificación, y la ventaja tributaria por ella establecida se convierte en medio idóneo para hacer efectivos los preceptos constitucionales, motivo por el cual se ajusta a los principios de razonabilidad y de proporcionalidad que deben guiar toda diferencia establecida por la Ley”*.

En síntesis, en ese caso la Corte defendió el trato diferenciado entre entidades privadas y públicas tras explicar que aunque ambas prestan un mismo servicio, difieren en cuanto que las segundas son las entidades mediante las cuales el Estado garantiza, directamente, el objetivo constitucional de la educación; garantía que, por su aspiración de cobertura general y no lucrativa, es mayormente gravosa en términos económicos<sup>77</sup>;

---

paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran, mediante liquidaciones periódicas que se realicen en los términos que señale el reglamento”.

<sup>77</sup> En sentido similar, mediante Sentencia C-188 de 1998 (MP José Gregorio Hernández Galindo) declaró la exequibilidad de la exención del impuesto de renta y complementarios a las empresas de servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado, estatales o de economía mixta. En sustento de ello, la Corte señaló que *“(m)al puede pensarse que el legislador estuviera obligado a extender a las empresas particulares la exención tributaria, que fue consagrada justamente como elemento integrante de la política general en la prestación de servicios públicos con miras a brindar a las entidades oficiales condiciones económicas que les permitieran mejorar la calidad de aquéllos y ampliar su cobertura. Esta finalidad social otorga cabal justificación a la diferencia en el trato tributario respecto de las empresas de carácter privado*

razón que explica la **razonabilidad** del trato diferenciado.

3.6.3. Más adelante, mediante Sentencia **C-748 de 2009**<sup>78</sup> la Sala de Conjueces de la Corte Constitucional designada para el efecto<sup>79</sup> declaró la exequibilidad modulada de la exención tributaria consagrada en el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario; exención esta que previó un beneficio a los Magistrados de Tribunales y sus Fiscales cuando consideró como rentas exentas “*un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario*”<sup>80</sup>.

De este modo, al cargo consistente en que la norma vulneraba “*los principios constitucionales de igualdad general y de equidad tributaria, al crear un trato discriminatorio entre funcionarios que se encuentran en las mismas condiciones fácticas y jurídicas (como lo serían los) “funcionarios judiciales que cumplen funciones de naturaleza similar, como son los magistrados que integran la Sala Jurisdiccional Disciplinaria y Administrativa de los Consejos Seccionales de la Judicatura y los Magistrados Auxiliares de las Altas Cortes, con lo que se concreta un trato diferenciado injustificado constitucionalmente”*”, tras aplicar un juicio leve de igualdad con ocasión de la amplia libertad de configuración legislativa en materia tributaria<sup>81</sup>, la Sala de Conjueces respondió que “*el trato diferenciado establecido entre los magistrados de los tribunales y los magistrados auxiliares de las Altas Cortes y los magistrados auxiliares de los consejos seccionales de la judicatura, respecto de la exención establecida en el inciso tercero del numeral 7 del artículo 206 del estatuto tributario, no está constitucionalmente justificado y en consecuencia vulnera los principios de igualdad y de equidad tributaria*”. Es decir, la Sala de Conjueces negó la **razonabilidad** de la diferencia de trato entre las personas comparadas y, por tal razón, moduló la exequibilidad de la norma de modo tal que la exención tributaria también cubriera a “*los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura*”.

---

*que, no obstante tener el mismo objeto, no tienen a cargo la responsabilidad que sí corresponde al Estado según la Carta”.*

<sup>78</sup> En esta ocasión el anteriormente magistrado Rodrigo Escobar Gil fungió como conjuer ponente.

<sup>79</sup> La Sala de Conjueces estuvo integrada por los doctores Álvaro Tafur Galvis, quien fue designado como Presidente, Rodrigo Escobar Gil, quien fue designado como ponente, Eduardo Cifuentes Muñoz, Ligia Galvis Ortiz, Delio Gómez Leiva, José Roberto Herrera Vergara, Susana Montes De Echeverri, María Inés Ortiz Barbosa y Manuel Urueta Ayola.

<sup>80</sup> En dicha sentencia se resolvió “**DECLARAR EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, el inciso 3 del numeral 7 del artículo 206 del Estatuto Tributario, en el entendido que la exención allí prevista se extiende también a los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura y a los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura.”

<sup>81</sup> La modulación de la intensidad del juicio de igualdad fue explicada en la Sentencia C-748 de 2009 “*en atención al grado de potestad de configuración normativa, de que goza el legislador*” De este modo, la Sala de Conjueces reiteró que la intensidad del test depende de “*(I) a determinación del grado de amplitud de la potestad de configuración del Legislador depende (i) de la materia regulada; (ii) de los principios constitucionales afectados por la forma en que dicha materia fue regulada; y (iii) de los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente*”, de manera tal que “*el juicio de igualdad será más estricto a medida que el margen de configuración del legislador sea menor y, contrario sensu, será menos estricto en los casos en que el legislador goce de amplia potestad de configuración normativa ([16] Cfr. Corte Constitucional, Sentencia C-106 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.)*”



3.6.4. Por otra parte, la Sala considera necesario referirse a la Sentencia **C-629 de 2011**<sup>82</sup> a que la Magistrada sustanciadora hizo alusión durante la fase previa a la admisión de la demanda<sup>83</sup> y el ICDT mencionó en su intervención. En efecto, de manera similar a la norma que ahora ocupa la atención de la Corte, en dicha providencia se declaró la exequibilidad de un beneficio tributario para las empresas que, a partir de determinada fecha, iniciaran actividades. Se trató del artículo 5° de la Ley 1429 de 2010<sup>84</sup>, según el cual las pequeñas empresas que iniciaran su actividad económica principal **a partir de la expedición de dicha ley** tendrían que pagar un menor valor por concepto de aportes parafiscales al que sus análogas, que hubieran iniciado su actividad económica principal antes de la expedición de dicha ley, deberían pagar<sup>85</sup>.

No obstante la similitud entre la norma que ahora se examina y lo previsto en el artículo 5° de la Ley 1429 de 2010, la Sala encuentra que lo decidido en la Sentencia C-629 de 2011 atrás citada no tiene la virtud de servir como precedente para resolver la demanda de la referencia. Esto, habida cuenta

---

<sup>82</sup> MP Humberto Antonio Sierra Porto.

<sup>83</sup> Mediante Auto del cinco (5) de octubre de 2020 dentro del expediente de la referencia, la magistrada sustanciadora inadmitió la demanda que ahora se resuelve tras considerar, entre otras cuestiones, que la exequibilidad declarada en la Sentencia C-629 de 2011 le restaba suficiencia a los cargos fundados en la violación a igualdad y equidad tributaria.

<sup>84</sup> “*Por la cual se expide la Ley de Formalización y Generación de Empleo*”

<sup>85</sup> **Ley 1429 de 2010, Artículo 5o. Progresividad en el pago de los parafiscales y otras contribuciones de nómina.** “Las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la promulgación de la presente ley, realizarán sus aportes al Sena, ICBF y cajas de compensación familiar, así como el aporte en salud a la subcuenta de solidaridad del Fosyga de forma progresiva, siguiendo los parámetros mencionados a continuación:

Cero por ciento (0%) del total de los aportes mencionados en los dos primeros años gravables, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Veinticinco por ciento (25%) del total de los aportes mencionados en el tercer año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Cincuenta por ciento (50%) del total de los aportes mencionados en el cuarto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Setenta y cinco por ciento (75%) del total de los aportes mencionados en el quinto año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Ciento por ciento (100%) del total de los aportes mencionados del sexto año gravable en adelante, a partir del inicio de su actividad económica principal.

**PARÁGRAFO 1o.** Para el caso de las pequeñas empresas que inicien su actividad económica principal a partir de la presente ley, que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en los departamentos de Amazonas, Guainía y Vaupés, la progresividad seguirá los siguientes parámetros:

Cero por ciento (0%) del total de los aportes mencionados en los ocho (8) primeros años gravables, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Cincuenta por ciento (50%) del total de los aportes mencionados en el noveno (9o) año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Setenta y cinco por ciento (75%) del total de los aportes mencionados en el décimo (10) año gravable, a partir del inicio de su actividad económica principal.

Ciento por ciento (100%) del total de los aportes mencionados del undécimo (11) año gravable en adelante, a partir del inicio de su actividad económica principal.

**PARÁGRAFO 2o.** Los trabajadores gozarán de todos los beneficios y servicios derivados de los aportes mencionados en el presente artículo desde el inicio de su relación laboral, sin perjuicio de los trabajadores actuales.

**PARÁGRAFO 3o.** Los trabajadores de las empresas beneficiarias del régimen de progresividad de aportes a que se refiere el presente artículo, tendrán derecho durante los dos (2) primeros años a los servicios sociales referentes a recreación, turismo social y capacitación otorgados por las cajas de compensación familiar. A partir del tercer año, además de los anteriores servicios sociales, tendrán derecho a percibir la cuota monetaria de subsidio en proporción al aporte realizado y subsidio de vivienda. Una vez se alcance el pleno aporte por parte de sus empleadores, gozarán de la plenitud de los servicios del sistema.”

de que los problemas jurídicos que abordó la Corte en tal ocasión difieren del problema que ahora ocupa a la Corte.

Justamente, a diferencia del problema jurídico que se identificó para esta sentencia<sup>86</sup> - las razones que tuvo la Corte para declarar la exequibilidad artículo 5° de la Ley 1429 de 2010 no tuvieron que ver con los derechos a la igualdad y a la equidad tributaria de las empresas a que no cobijaba el beneficio tributario del caso. De hecho, en la Sentencia C-629 de 2011 esta Corporación abordó el examen de la norma demandada desde la perspectiva de los derechos de los trabajadores de las empresas no cobijadas por el beneficio tributario que aquella contempló. Como dijo la Corte en esa ocasión: “(...) *los alegatos del demandante en contra del párrafo del artículo 5 de la Ley 1429 de 2010 se resumen en la supuesta vulneración del artículo 13 constitucional porque crea una discriminación entre dos grupos de trabajadores*”.

3.6.5. Finalmente, en más reciente Sentencia C-333 de 2017 ya reseñada en el numeral 3.4 *supra*, la Corte declaró la exequibilidad de la exención tributaria que contempló el artículo 3° de la Ley 1780 de 2016 luego de indicar: (i) que “*la medida busca una finalidad constitucionalmente legítima, cual es la formalización, la generación de empleo y el impulso al emprendimiento, al prever incentivos a la formalización en las etapas iniciales de la creación de empresas jóvenes de tal manera que aumenten los beneficios y disminuyan los costos de formalizarse*”; y (ii) que “*la reducción de las cargas tributarias es un estímulo para el emprendimiento y la formalización empresarial de los jóvenes, en la medida que estos así tendrán menos costos de transacción asociados al inicio de su actividad económica.*”

3.7. La Corte considera igualmente necesario señalar que la Sentencia **C-910 de 2004**<sup>87</sup> a que hizo referencia el ICDT no puede ser invocado para negar la situación de igualdad que existe entre las sociedades cobijadas y las no cobijadas por la exención en estudio (ver 3.8.2 *infra*). En efecto, si bien es cierto que en dicha sentencia, que revisó la constitucionalidad de varias normas jurídicas<sup>88</sup>, el artículo 38 de la Ley 863 de 2003<sup>89</sup> fue declarado exequible por la Corte tras considerar que limitar la posibilidad de conciliar las controversias tributarias a los contribuyentes que hubieran presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho insoluto y

---

<sup>86</sup> Esto es, a resolver si resultaría violatorio del principio de igualdad y de la equidad tributaria el que el numeral 2 del artículo 235-2 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 91 de la Ley 2010 de 2019, excluya de un beneficio tributario a las personas jurídicas que hayan sido constituidas antes de la vigencia de la Ley 1943 de 2018 (ver sección VI.II *supra*).

<sup>87</sup> MP Rodrigo Escobar Gil.

<sup>88</sup> Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 1° (parcial) de la Ley 788 de 2002 y 3°(parcial), 5°(parcial), 6°, 9° (parcial), 17°, 24°, 26°, 28°(parcial), 30°(parcial), 32°, 37°(parcial), 38°, 39°, 47°, 48°, 49°, 50°, 51°, 54°, 55°, 59° y 63° (parcial) de la Ley 863 de 2003.

<sup>89</sup> **Ley 863 de 2003, Artículo 38. Conciliación contencioso-administrativa.** “Los contribuyentes, responsables y agentes retenedores de los impuestos nacionales, así como los usuarios aduaneros que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso-administrativa antes de la fecha de entrada en vigencia de esta Ley, respecto de la cual no se haya proferido sentencia definitiva dentro de las instancias del proceso, podrán solicitar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la conciliación hasta el día 30 de junio del año 2004, así: (...)”

antes de la vigencia de dicha ley – el 29 de diciembre de 2003- no atentaba contra el principio de igualdad<sup>90</sup>, la diferencia entre las sociedades constituidas antes o después de la vigencia de la Ley 1943 de 2018 no tiene la misma envergadura que existe entre quienes de mala fe incumplen con sus obligaciones tributarias y quienes, en ejercicio de sus derechos, cuestionan ante la DIAN la existencia o cuantía de dichas obligaciones. Es decir, mientras que el artículo 38 de la Ley 863 le da un trato distinto a quienes, de hecho, son sujetos distintos, la norma bajo examen le da un trato distinto a quienes se encuentran en un mismo plano de igualdad sustancial.

Y lo mismo sucede con las sentencias **C-807 de 2007** y **C-060 de 2018**<sup>91</sup> citadas por el ICDT. La primera debido a su inexistencia<sup>92</sup>. Y la segunda por cuanto declaró la exequibilidad de una norma análoga a la prevista por el artículo 38 de la mencionada Ley 863 de 2003<sup>93</sup> tras señalar semejantemente que *“(...) debe tenerse en cuenta que no es posible sostener que se está ante una decisión legislativa contraria a la justicia y a la equidad puesto que, como ya se explicó, los contribuyentes que acceden a la jurisdicción ordinaria no están en la misma condición que quienes se abstienen de hacerlo, en lo que respecta a la exigibilidad de la obligación tributaria.”*

3.8. Así las cosas, procede la Corte a realizar el juicio integrado de igualdad sobre la expresión legal demandada, lo cual hace de la siguiente manera:

3.8.1. Inicialmente la Corte reitera que, sin perjuicio del test intermedio que procede cuando se advierte la posible vulneración de la equidad tributaria y la libre competencia (ver 3.9 *infra*), la intensidad del escrutinio que le corresponde al examen de la expresión legal demandada es de carácter débil o leve. Esto por cuanto, como se adelantó en el numeral 3.5.2 *supra*, la jurisprudencia ha establecido que este test *“ha sido aplicado en casos en que se estudian materias económicas, tributarias o de política internacional, o en aquellos en que está de por medio una competencia específica definida en cabeza de un órgano constitucional, o cuando, a partir del contexto normativo del precepto demandado, no se*

---

<sup>90</sup> En dicha ocasión la Sala plena sostuvo que *“(…), a diferencia de lo que ocurre con quien de mala fe omite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no cabe señalar que obrando en contravía de los postulados de la buena fe, se constituya en incumplido o moroso, porque, precisamente, su actividad se orienta, en ejercicio de un derecho de orden constitucional, a cuestionar la existencia o la cuantía de las obligaciones administrativamente declaradas. (...)”*

<sup>91</sup> MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>92</sup> La Sala observa que el número 807 de 2007 no correspondió a una sentencia tipo C (constitucionalidad) sino a una tipo T (tutela).

<sup>93</sup> Ley 1819 de 2016, Artículo 305. Conciliación Contencioso-administrativa en materia tributaria. *“Facúltase a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para realizar conciliaciones en procesos contenciosos administrativos, en materia tributaria, aduanera y cambiaria de acuerdo con los siguientes términos y condiciones:*

*Los contribuyentes, agentes de retención y responsables de los impuestos nacionales, los usuarios aduaneros y del régimen cambiario, que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, podrán conciliar el valor de las sanciones e intereses según el caso, discutidos contra liquidaciones oficiales, mediante solicitud presentada ante la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) así: (...)”*

*aprecia prima facie una amenaza frente al derecho sometido a controversia”* (Énfasis fuera de texto)<sup>94</sup>.

3.8.2. En Sentencia **C-345 de 2019**<sup>95</sup> la Sala Plena explicó que en desarrollo de tal nivel leve o suave de intensidad, *“el juicio integrado de igualdad está dirigido a verificar que la actividad legislativa se ejerza dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas”*; y que, de este modo, *“para que una norma sea declarada constitucional, la medida que trae un trato diferente debe ser potencialmente adecuada para alcanzar una finalidad que no esté prohibida constitucionalmente. Por lo tanto, en este tipo de juicio el ejercicio de la Corte se dirige a establecer si la finalidad y el medio utilizado no se encuentran prohibidos por la Constitución y si el medio es idóneo o adecuado para alcanzar el fin propuesto. (...) El juicio de igualdad débil valora como constitucionales las desigualdades que sean potencialmente adecuadas para alcanzar una finalidad admisible o permitida, es decir, que se puede buscar por no estar prohibida por la Constitución.* (Énfasis fuera de texto)

3.8.3. En el anterior orden de ideas, para la Corte primero es claro que, independientemente de su fecha de constitución, todas las sociedades que realicen inversiones que incrementen las productividades del sector agropecuario y que cumplan con las demás condiciones que prevé el numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019 (ver 2.1 *supra*) son sociedades que, por su misma naturaleza, pertenecen a un mismo grupo. Lo anterior habida cuenta de que la fecha de constitución de empresas cuyo objeto social general es exactamente igual **no** es un elemento de la suficiente trascendencia para diferenciarlas entre sí.

Ciertamente, no se puede admitir que la exclusión del beneficio tributario del caso a aquellas sociedades constituidas con anterioridad a la vigencia de la Ley 1943 de 2018, pueda fundarse en el impacto negativo sobre las finanzas públicas que tendría su inclusión (ver 3.3.1. *supra*) pues esta cuestión no se predica sino de la sostenibilidad fiscal y no de las cualidades sustanciales de las sociedades a comparar. Más aún, si el objeto del beneficio tributario fue el de promover la productividad del campo colombiano, no existe evidencia de que las inversiones hechas por sociedades constituidas a partir del 28 de diciembre de 2018 tengan un mayor impacto que las inversiones realizadas por aquellas que para dicha fecha ya estaban constituidas.

Por lo recién expuesto, la Sala verifica que existe un patrón de igualdad entre todas las sociedades que, independientemente de su fecha de constitución, realicen inversiones que incrementen las productividades del sector agropecuario y que cumplan con las demás condiciones que prevé el

---

<sup>94</sup> Sentencia C-161 de 2016 (MP Luis Ernesto Vargas Silva). En el mismo sentido se pueden consultar, entre muchas otras, las sentencias C-015 de 2018 (MP Cristina Pardo Schlesinger) y C-015 de 2014 (MP Mauricio González Cuervo) y C-673 de 2001 (MP Manuel José Cepeda Espinosa).

<sup>95</sup> MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019 (ver 2.1 *supra*).

3.8.3. Siguiendo con el juicio integrado de igualdad, la Sala considera que la diferencia de trato entre las sociedades constituidas antes y después de la vigencia de la Ley 1943 de 2018 es evidente. Como ya se ha dicho, mientras que las constituidas después de dicha vigencia son susceptibles de beneficiarse de la exención tributaria materia de esta providencia, las que ya existían para dicha fecha no gozan de esa misma prerrogativa.

3.8.4. Finalmente, siguiendo lo señalado en el numeral 3.8.2 *supra*, si bien el fin buscado por la medida luce como constitucional en la medida de que con esta se buscó promover la generación de empleos como consecuencia de las inversiones que se hicieran en el sector agropecuario nacional, la exclusión del beneficio previsto por la ley a ciertas sociedades no sirve en nada a dicho propósito. **Es decir, la diferenciación de trato entre las sociedades constituidas antes y después de la vigencia de la Ley 1943 no es ni idónea ni adecuada para incentivar la generación de empleo en el sector agropecuario.** Por el contrario, si bien la extensión de la respectiva exención tributaria a todas las sociedades cuyo objeto fuera la explotación del sector agropecuario sí potenciaría la realización de nuevas inversiones con la consecuente generación de empleo, limitarla a las sociedades de más reciente constitución sería un desincentivo para que las previamente constituidas hicieran nuevas inversiones cuya rentabilidad sería inferior a la de sus competidores cubiertos por el beneficio.

En fin, la diferenciación prevista por la norma fue introducida en el trámite legislativo -contradiendo lo inicialmente expuesto por el Gobierno en la respectiva exposición de motivos- pero sin que la misma obedeciera a alcanzar un propósito o fin claro. Esto por cuanto, se reitera, no existiría una relación de medio a fin evidente (sino más bien inversa) entre una norma que busca la generación de empleo pero, en últimas, termina por desincentivar la realización de nuevas inversiones por parte de personas ya establecidas, con la consecuente pérdida de trabajo o, por lo menos, estancamiento de empleabilidad.

3.8.5. Más aún, la Corte se cuestiona por qué razón, a pesar de que el literal b) del numeral 1 del mismo artículo 91 de la Ley 2019<sup>96</sup> no excluye del beneficio tributario a las sociedades de la economía naranja constituidas en cualquier momento previo indefinido, sí lo hace respecto de las sociedades dedicadas a la explotación del sector agropecuario.

Y también ha de decirse que la expresión legal demandada carece de toda

---

<sup>96</sup> “Incentivo tributario para empresas de economía naranja. Las rentas provenientes del desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y actividades creativas, por un término de siete (7) años, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Las sociedades deben tener su domicilio principal dentro del territorio colombiano, y su objeto social exclusivo debe ser el desarrollo de industrias de valor agregado tecnológico y/o actividades creativas.

**b) Las sociedades deben ser constituidas e iniciar su actividad económica antes del 31 de diciembre de 2021.**

(...)”

eficacia si se considera que, a fin de aprovechar el incentivo tributario previsto por la norma, las empresas constituidas antes de la Ley 1943 de 2018 podrían buscar la forma de operar a través de nuevas sociedades constituidas luego del 28 de diciembre de 2018.

3.9. Finalmente, aunque en su corrección de la demanda el actor desistió de los cargos por violación a los artículos 88 y 333 de la Constitución, (ver sección III *supra*), la Sala ve ahora necesario pronunciarse sobre la transgresión constitucional que implica el trato diferenciado que introduce el aparte legal demandado entre las sociedades constituidas antes y después de la vigencia de la Ley 1943 de 2018.

En efecto, además de generar un desincentivo para que las sociedades constituidas antes del 28 de diciembre de 2018 hicieran nuevas inversiones (ver 3.8.4 *supra*), la limitación del beneficio tributario favoreciendo a unas determinadas empresas tendría el efecto de generar distorsiones económicas contrarias al mandato constitucional de la libre competencia vía la transgresión de la equidad tributaria.

Esta relación entre la equidad tributaria y libre competencia ha ya materia de estudio por esta Corporación. Por ejemplo, en Sentencia **C-129 de 2018**<sup>97</sup> la Corte optó por utilizar un test integrado de igualdad de intensidad intermedia tras constatar que un porcentaje (10%) del impuesto correspondiente a la *Tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personal naturales residentes* (ET, artículo 242) podría implicar **“una afectación a la libre competencia, derivada de esa distinción entre los sujetos pasivos del gravamen y grupos análogos, es decir, competidores, que no están obligados al pago del impuesto, con lo que las normas podrían generar ventajas injustificadas para ciertos actores.”** (el énfasis es del texto citado).<sup>98</sup>

O en anterior Sentencia **C-766 de 2013**<sup>99</sup>, cuando -también vía la utilización de un test de igualdad intermedio- resolvió declarar inexecutable algunas expresiones contenidas en el artículo 132 de la Ley 1607 de 2012, tras encontrar **“que las disposiciones acusadas desconocen el principio de equidad tributaria y la libre competencia económica. En cuanto al primero, porque se consagra una ventaja específica a un conjunto de empresas en detrimento de otras que cumplen la misma actividad económica, en ocasiones en una posición más débil en el mercado; y en lo**

---

<sup>97</sup> MP Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>98</sup> En esta ocasión, sin embargo, la Corte resolvió indicó que *“la tarifa del “10%” establecida en el artículo 6° de la Ley 1819 de 2016 tampoco desconoce la justicia, la igualdad y la equidad horizontal en materia tributaria. Esta medida es legítima en cuanto fomenta la inversión extranjera y el crecimiento económico en el país. Del mismo modo mantiene la progresividad, de un lado, entre los residentes -mediante un sistema tarifario escalonado-, y de otro, entre los no residentes, mediante una tarifa fija. La medida es adecuada porque protege las inversiones que llevan a cabo los extranjeros al generar un incentivo para los no residentes. Es necesaria, ya que la opción de establecer una diferencia de sistemas tarifarios entre residentes y no residentes logra el propósito de la norma -promover la inversión extranjera- mantiene la equidad y no afecta significativamente otros principios o derechos. Finalmente, la medida es proporcional, pues no es evidente que el objetivo de atraer capital extranjero sacrifique principios o derechos.”*

<sup>99</sup> MP Luis Guillermo Guerrero Pérez.

*referente al segundo, porque la creación de un incentivo particular, que carece de un fin constitucional legítimo, produce como efecto directo un desestímulo hacia quienes no se hallan en dicha situación, con el efecto de generar asimetrías fiscales que distorsionan el funcionamiento de los mercados.”*

O, también, en Sentencia **C-183 de 1998**<sup>100</sup> cuando declaró la constitucionalidad condicionada del numeral 11 del artículo 476 del Estatuto Tributario, tal como quedó modificado por el artículo 13 de la Ley 223 de 1995, bajo el entendido de que la expresión "*las comisiones percibidas por las sociedades fiduciarias por concepto de la administración de fondos comunes*", se interprete, en los términos de dicha sentencia, en el sentido de que la exención allí contemplada se hiciera extensiva a las comisiones que cobraran las sociedades fiduciarias por diversos conceptos concepto de (1) servicios de asesoría financiera; (2) servicios de administración de valores; y, (3) fiducia mercantil -sin utilización de fondos comunes- para estructurar procesos de titularización de activos. Ciertamente, como sustento de su decisión en dicha ocasión la Corte dijo que "*(e)l test intermedio también se justifica en la existencia de un indicio de arbitrariedad que se refleja, en este caso, en la afectación grave de la libre competencia. Las leyes tributarias suelen tener efectos variados en los precios relativos de los bienes y servicios que se ofrecen y demandan en los mercados. Empero, supera este efecto normal, la norma fiscal que, dentro de un determinado mercado, grava el ingreso de un operador y, simultáneamente, deja de gravar sin razón válida aparente el mismo tipo de ingreso de su competidor, generando una ventaja que reduce notoriamente las posibilidades de emular en cantidad, calidad y precio, hasta el punto de que la intervención unilateral del Estado pueda objetivamente calificarse como arbitraria, inaceptable o no soportable. (...) Sin perjuicio del amplísimo espacio de configuración normativa del mundo económico que cabe reconocer a la ley, la garantía de la institución del mercado y de los derechos que en ella se proyectan - libre empresa, libertad de competencia, derechos del consumidor, propiedad, etc. -, se opone, sin embargo, a las distorsiones graves que arbitraria y unilateralmente introduzca el Estado y que carezcan de toda razonabilidad en cuanto que no las anime la persecución de una política pública o la consecución de un objetivo público legítimo. (...)*"

## **VII. DECISION**

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

---

<sup>100</sup> MP Eduardo Cifuentes Muñoz.

## RESUELVE

Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión “*constituirse a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1943 de 2018 e*” que contiene el literal b) del numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019.

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

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Presidente  
*Con aclaración de voto*

DIANA FAJARDO RIVERA  
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR  
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO  
Magistrado  
*Con salvamento de voto*

PAOLA MENESES MOSQUERA  
Magistrada  
*Con salvamento de voto*

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO  
Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER  
Magistrada



JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS  
Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS  
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ  
Secretaria General

**ACLARACIÓN DE VOTO DEL MAGISTRADO  
ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
A LA SENTENCIA C-161/21**

Referencia: Expediente D-13899

Demanda de inconstitucionalidad contra el literal b) (parcial) del numeral 2 del artículo 91 de la Ley 2010 de 2019, “(p)or medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”

Comparto la decisión de la mayoría en el sentido de declarar la inexecutable de la norma que limitaba la aplicación de la exención tributaria para incentivar el desarrollo del campo colombiano. Sin embargo, no comparto la exigencia al legislador de justificar la modificación de las exenciones tributarias durante el trámite legislativo.

En la sentencia se estableció que dentro de los debates en las plenarias de ambas cámaras se limitó el acceso al beneficio fiscal planteado inicialmente en el artículo 79 de la Ley 1943 de 2018, así como el proyecto de ley presentado por el Gobierno nacional “sin que existiera, por lo menos explícitamente, un propósito o fin válido”. A partir de ello concluyó la existencia de un inicial problema de constitucionalidad por el respeto al principio de igualdad. Sostuvo que, dentro de la amplia potestad en materia impositiva, el legislador “no requiere de una justificación especial para establecer exenciones tributarias, pero para que en ese evento tal decisión sea legítima y respetuosa del principio de igualdad, es necesario que tal diferencia de trato sea ejercida de manera razonable y por un motivo constitucionalmente válido”<sup>101</sup>. Por ende, “[d]e no ser sustentada la exención en elementos que la justifiquen, la Corte no podría hacer nada distinto de declarar su inconstitucionalidad, por violación del artículo 13 de la Carta Política”<sup>102</sup>.

Esa argumentación desconoce que el procedimiento legislativo está regulado en la Constitución y en la Ley 5 de 1992 y que ellas constituyen el

---

<sup>101</sup> Sentencia C-895 de 2012.

<sup>102</sup> Sentencia C-188 de 1998.

único parámetro exigible en el trámite de las leyes. De ahí que no sea posible requerir al Congreso que justifique de manera explícita la modificación de una exención tributaria planteada en un proyecto de ley, debido a que el procedimiento legislativo no lo contempla. El examen sobre la razonabilidad de los beneficios tributarios corresponde a este Tribunal en sede de control abstracto, quien debe verificar que la exención no lesiona el principio de igualdad ni desconoce otros principios o mandatos constitucionales.

Por tanto, la decisión debió concentrarse en demostrar la falta de razonabilidad de la limitación del beneficio tributario, sin modificar el procedimiento legislativo al exigir que se deje constancia de un motivo válido, objetivo y razonable cuando se pretenda establecer una exención.

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO  
Magistrado

**SALVAMENTO DE VOTO DE LOS MAGISTRADOS  
ALEJANDRO LINARES CANTILLO Y  
PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA  
A LA SENTENCIA C-161/21**

Referencia: Expediente D-13899

Magistrada ponente: Cristina Pardo Schlesinger

1. Con el debido respeto por las decisiones de la Sala Plena, suscribimos el presente salvamento de voto en relación con la sentencia de la referencia. En nuestra opinión, la Sala Plena ha debido inhibirse para emitir pronunciamiento de fondo en relación con la demanda *sub judice* o, en su lugar, declarar la exequibilidad de la disposición demandada. Esto, por tres razones: (i) el demandante no satisfizo las cargas argumentativas de *pertinencia* y *suficiencia* previstas para las demandas de inconstitucionalidad; (ii) la disposición demandada es, en gracia de discusión, exequible, porque no vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria, en tanto satisface las exigencias del juicio integrado de igualdad de intensidad leve aplicado por la Corte en la sentencia de la referencia y, por último, (iii) el legislador cuenta con un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria que le permite, en todo caso, delimitar el grupo de titulares o destinatarios de los beneficios tributarios.

2. *La Sala Plena ha debido inhibirse para emitir pronunciamiento de fondo.* Esto, por cuanto el demandante no satisfizo las cargas argumentativas de pertinencia y suficiencia. La demanda carece de pertinencia, porque el demandante no planteó un problema de constitucionalidad, sino que cuestionó la disposición *sub examine* por contener elementos normativos distintos a los previstos en la legislación previa. Según el demandante, la disposición acusada sería inconstitucional, porque se debía mantener el alcance y los requisitos para el acceso a los incentivos para el desarrollo del campo colombiano establecidos previamente por el artículo 78 de la Ley 1943 de 2018. En su criterio, estos incentivos solo podrían variarse previa justificación expresa por parte del Congreso. Además, dado que la Ley 1943 de 2018 no previó limitaciones de carácter temporal para acceder a este beneficio, el legislador ha debido motivar de manera expresa el cambio legislativo sobre este aspecto en el trámite de la Ley 2010 de 2019. Así las cosas, es evidente que el demandante no cuestiona la disposición demandada por ser incompatible con la Constitución, sino porque, en su criterio, el legislador alteró el alcance de un beneficio tributario previo, sin justificar en debida forma el ajuste legislativo mencionado, lo cual afecta los intereses de quienes se beneficiaban del antiguo tratamiento tributario preferencial. Estas razones

denotan que la argumentación planteada por el demandante apuntó a contrastar la norma demandada con el artículo 78 de Ley 1943 de 2018, que no con una norma superior, así como a exponer razones de inconveniencia en la adopción de la nueva normativa. Ninguno de estos motivos resulta pertinente para fundar la inconstitucionalidad de la disposición. De igual forma, la demanda carece de suficiencia, porque, habida cuenta del referido cuestionamiento, no genera dudas, siquiera mínimas de inconstitucionalidad en relación con la disposición demandada.

3. *La disposición demandada satisface el juicio integrado de igualdad de intensidad leve planteado por la sentencia.* En gracia de discusión, de considerarse que la demanda sí satisface los requisitos de los cargos de inconstitucionalidad, la disposición demandada es exequible, por cuanto satisface las exigencias del juicio integrado de igualdad de intensidad leve. Esto es así, dado que (i) persigue una finalidad que no está “*prohibida constitucionalmente*”<sup>103</sup> y (ii) es “*potencialmente adecuada*”<sup>104</sup> para alcanzar dicha finalidad. Primero, conforme a las intervenciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es plausible concluir que la disposición demandada tiene por objeto “*incentivar la competitividad sectorial por medio de la creación de nuevas empresas e inversiones*”. Esta finalidad, lejos de estar prohibida, es importante a la luz de la Constitución. Segundo, el medio previsto para alcanzar dicha finalidad es adecuado, porque, a partir de la generación de nuevas inversiones y la creación de nuevos empleos, es posible incentivar el crecimiento económico del sector agropecuario, lo cual fomenta la competitividad sectorial. Por lo demás, advertimos que, en el asunto *sub judice*, habida cuenta de las restricciones de carácter presupuestario referidas por los intervinientes, es razonable que el legislador limitara el grupo de titulares o destinatarios de este beneficio tributario.

4. *El legislador cuenta con un amplio margen de configuración legislativa para delimitar el grupo de titulares o destinatarios de los beneficios tributarios.* Conforme a la jurisprudencia constitucional, el legislador cuenta con amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria<sup>105</sup>. Por tanto, tiene potestad para delimitar los beneficiarios de las medidas de fomento económico, con el fin de racionalizarlas en relación con las finalidades perseguidas y los recursos disponibles. En nuestra opinión, la norma demandada precisamente delimita dicho grupo con el fin de racionalizar la medida y sin afectar principio constitucional alguno. En términos generales, la Corte ha precisado que el tratamiento diferenciado implícito en todo beneficio

---

<sup>103</sup> Sentencia C-345 de 2019.

<sup>104</sup> Id.

<sup>105</sup> Sentencias C-431 de 2020 y C-007 de 2002.

tributario no vulnera la Constitución, siempre que sea razonable y esté justificado en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos, como ocurre en el asunto *sub judice*. Esto es así, porque, entre otras, la relación entre normas tributarias, finanzas públicas y sostenibilidad financiera es inescindible y necesaria, en la medida en que los ingresos tributarios constituyen una de las fuentes principales del Estado para financiar el gasto público social.

5. Por último, advertimos que algunas medidas de la Ley 2010 de 2019 tienen antecedentes en la Ley 1943 de 2018. Sin embargo, las medidas de la Ley 2010 de 2019 son nuevas e independientes y, en todo caso, los diseños y los arreglos normativos incorporados en la Ley 1943 de 2018 carecen por completo de incidencia en el análisis de constitucionalidad de la normativa *sub examine*, no debiendo tenerse como parámetro de control.

*Fecha ut supra,*

ALEJANDRO LINARES CANTILLO  
Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA  
Magistrada