



Comunicado 10

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA

Marzo 12 de 2021

SENTENCIA C-059/21

M.P. Alberto Rojas Ríos

Expediente D-13614

Norma acusada: LEY 383 de 1997 (art. 9, parcial)

Deducciones por costos de campañas de publicidad

CORTE DECLARA CONSTITUCIONAL DISPOSICIÓN QUE NO ACEPTA DEDUCCIÓN DE COSTOS Y GASTOS EN CAMPAÑAS DE PUBLICIDAD DE PRODUCTOS IMPORTADOS DE CIERTOS RENGLONES

1. Norma objeto de control constitucional

Se demandó parcialmente el **artículo 9° de la Ley 383 de 1997**, que adicionó íntegramente el artículo 88-1 del Estatuto Tributario. El aparte establece que: no se aceptarán como deducción los gastos y costos en publicidad, promoción y propaganda de productos importados que correspondan a renglones calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, cuando dichos gastos superen el quince por ciento (15%) de las ventas de los respectivos productos importados legalmente, en el año gravable correspondiente.

2. Decisión

Declarar **EXEQUIBLE** el inciso 1° del artículo 9° de la Ley 383 de 1997, “por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones”, disposición que adicionó el artículo 88-1 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, por los cargos analizados en esta oportunidad.

3. Síntesis de los fundamentos

A juicio del demandante, el inciso primero del artículo 9 de la Ley 383 de 1997, “*Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando, y se dictan otras disposiciones*”, precepto que adicionó el artículo 88-1 del Decreto 624 de 1989, Estatuto Tributario, vulnera los principios de igualdad y equidad tributaria, las libertades económicas y de empresa, así como la integración económica internacional y el trato nacional.

Lo anterior debido a que establece un trato discriminatorio entre contribuyentes que comercializan productos importados calificados como de contrabando masivo y quienes comercializan con bienes nacionales. El trato dispar injustificado

consiste en que a los primeros sujetos solo se les acepta el 15% de la deducción de los gastos de publicidad para el efecto de calcular el impuesto de renta causado con las ventas de esos productos; mientras los segundos obtienen ese beneficio sin limitación alguna. Agregó que la vulneración de la libertad de empresa y de libre competencia radica en restringir la deducción de los gastos de publicidad a la hora de calcular el impuesto de renta.

En la resolución del primer cargo, la Corte manifestó que la proposición jurídica acusada no infringió los principios de equidad y de igualdad tributaria. Con base en las Sentencias C-496 de 1997, C-153 de 2003, C-249 de 2013, C-266 de 2019, C-606 de 2019 y C-431 de 2020, indicó que el enunciado normativo demandado debe ser entendido dentro del contexto de la ley de su expedición, así como en la libertad configurativa que tiene el legislador para establecer deducciones y adoptar medidas que contrarrestan las conductas que reducen los ingresos del Estado. La Ley 383 de 1997 es un compendio legal que pretende combatir la evasión y el contrabando. En ese contexto, la prescripción atacada es una herramienta de lucha contra el contrabando a través de medios tributarios.

Agregó que la norma acusada no perturba el mandato de equidad tributaria, porque la diferencia estudiada no es extraña al régimen de las deducciones y al sistema tributario, ni lo convierte en otro modelo, como lo expusieron las Sentencias C-409 de 1996 y C-153 de 2003. El hecho de desconocer la deducción de los gastos de publicidad para calcular el impuesto de renta revisa la capacidad de pago de los contribuyentes, debido a que opera ante mayores ingresos de ventas de bienes. A su vez, señaló que no tiene implicaciones confiscatorias, porque es un beneficio para reducir la renta líquida.

Así mismo, sintetizó que no viola el derecho a la igualdad, toda vez que la norma regula sujetos que se encuentran en situación diferente. A pesar de que los contribuyentes de bienes importados y nacionales calificados como de contrabando masivo cuentan con algunas similitudes, son más relevantes sus diferencias. En concreto, los sujetos objeto de comparación son disímiles, porque unos comercializan con bienes importados y otros con nacionales. El carácter importado de los bienes es el criterio que pone a los contribuyentes en situación diferente, por cuanto los productos importados son susceptibles de ser objeto de contrabando técnico o abierto, posibilidad que no tienen los productos nacionales.

Frente al segundo cargo, la Corte estimó que establecer un límite a la deducción del gasto de publicidad de los contribuyentes que comercializan con bienes importados calificados como de contrabando masivo no interfiere de forma desproporcionada los derechos a la libre empresa y a la libre competencia.

De un lado, advirtió que la prescripción acusada persigue fines fiscales y extrafiscales que no se encuentran prohibidos por la Constitución y desarrollan la garantía del interés general, el control a la evasión fiscal y al contrabando, el aumento de ingresos al Estado, la eficiencia del sistema tributario y el fomento de la producción nacional.

Además, el medio seleccionado por el legislador tiene respaldo constitucional y es idóneo para alcanzar los fines propuestos, debido a que ayuda a controlar el contrabando técnico y abierto, conductas que se configuran en los bienes importados. A su vez, compensa la pérdida de dinero que sufre el Estado por los impactos fiscales del contrabando técnico y los costos en que incurre el productor local. Con base en la Sentencia C-149 de 2013, precisó que en materia de deducciones y lucha contra el contrabando no es necesario que la medida sea totalmente eficaz para alcanzar el fin planteado.

Finalmente, consideró que el contribuyente tiene la libertad de ingresar al mercado importado para comprar productos y venderlos en Colombia. A su vez, tiene la opción de incurrir en gastos de publicidad y escoger el porcentaje de las expensas en relación con los ingresos de las ventas. Así mismo, la medida combate el contrabando abierto y el técnico (Subfacturación o cambio de país de procedencia), fenómenos que interfieren con la libre competencia.

4. Salvamentos y aclaración de voto

El magistrado **ALEJANDRO LINARES CANTILLO** y la magistrada **DIANA FAJARDO RIVERA** se separaron de la decisión mayoritaria de la Sala.

En relación con los distintos cargos que fueron planteados en la demanda y que dieron lugar a un fallo de fondo, el magistrado **LINARES CANTILLO** se apartó de lo resuelto por este tribunal y manifestó su salvamento de voto, al considerar –en específico– que el precepto legal acusado sí vulnera la capacidad contributiva y los mandatos de igualdad y equidad tributaria (CP arts. 13 y 95.9), así como el derecho a la libre competencia económica (CP art. 333).

A su juicio, si bien esta corporación ha señalado que las deducciones son de origen legal y no constitucional, de suerte que su consagración se somete al principio básico de autonomía legislativa, no es menos cierto que la Corte igualmente ha admitido que dicha atribución, a pesar de ser amplia, no es absoluta, por lo que debe ser ejercida dentro de los estrictos límites que se aplican tanto a los tributos individualmente considerados, como al sistema tributario en su conjunto.

En este contexto, para el magistrado Linares, y sin perjuicio de varios reparos que existen respecto de las consideraciones generales de la sentencia, cabía adelantar el juicio de igualdad propuesto por el accionante, ya que el criterio que se utiliza por la Corte para decir que no son susceptibles de comparación, referente a que el bien importado es susceptible de contrabando, lo que no ocurre con el producto nacional, carece de todo fundamento. La calificación de los productos no se hace por marcas ni por el origen de la mercancía, sino por la identificación genérica de los bienes (Decreto 416 de 2000), por lo que sin importar si son productos importados o nacionales, ambos se ven afectados por igual, con ocasión de la ocurrencia de dicha conducta delictiva.

Por lo demás, el examen respecto del principio de equidad, se limitó en la sentencia a su constatación sistémica (CP art. 363), olvidando que también cabe su

verificación desde la perspectiva individual, como se deriva de lo previsto en el artículo 95.9 de la Carta y lo ha ratificado la Corte en innumerables sentencias (C-409 de 1996, C-734 de 2002, C-250 de 2003, C-1003 de 2004 y C-052 de 2016). A partir de estos antecedentes, el control de constitucionalidad dirigido a determinar si el Legislador se ajustó o no al citado principio, se encuentra sometido a la necesidad de constatar, si la medida fiscal adoptada es acorde con el principio de razonabilidad.

En virtud de lo anterior, a juicio del magistrado Linares, la medida adoptada por la norma legal acusada no es idónea ni adecuada para conseguir los fines propuestos, ya que tanto el producto nacional como el producto importado son susceptibles de contrabando, y tan solo por la invocación del origen nacional de un producto, se excluye la posibilidad de tener como erogación para efectos de determinar la renta líquida del impuesto sobre la renta, los pagos que se hacen por publicidad, promoción y propaganda, sobre todo cuando con ocasión del pago del IVA y de los respectivos aranceles de importación, los productos extranjeros deben recibir el mismo trato de los bienes nacionales equivalentes, en virtud de la aplicación del principio de trato nacional suscrito en varios tratados internacionales.

Por su parte, la magistrada **DIANA FAJARDO RIVERA** se apartó de la decisión de exequibilidad adoptada en esta sentencia, al considerar que la Corte debió haberse inhibido de emitir pronunciamiento de fondo, por ineptitud sustantiva de la demanda.

Por un lado, en relación con el cargo por violación del derecho de igualdad, sostuvo que los sujetos que el demandante confronta no son comparables desde el punto de vista de la disposición acusada. La magistrada Fajardo observó que en el marco de una norma tributaria, diseñada conforme a un amplio margen de configuración del Legislador, que impide ciertas deducciones a importadores de productos calificados de contrabando masivo por el Gobierno Nacional, es evidente que estos comerciantes no están en la misma posición de quienes intercambian productos del mismo género a nivel local. Esto, precisamente porque se trata de un precepto dirigido a enfrentar la referida práctica de defraudación fiscal, que solo puede ser cometida por quienes se dedican a la introducción de mercancías de esa clase al país. A su juicio, la mera afirmación de que unos y otros comercian los mismos productos no plantea el más mínimo indicio de inconstitucionalidad, de manera que el cargo carecía de suficiencia.

Advirtió que independientemente de que la Sala Plena haya ordenado, al resolver el recurso de súplica interpuesto contra la decisión de rechazo, admitir el cargo en mención, ello no constituía razón alguna que le impidiera adoptar en la Sentencia una decisión definitiva sobre su aptitud. Señaló que, conforme lo ha sostenido la jurisprudencia constitucional, esta es apenas una primera evaluación sumaria de la demanda, propia de su fase de calificación, que no compromete ni limita la competencia de la propia Sala al dictar el fallo correspondiente. Planteó que en este segundo momento del proceso, la Corte cuenta con más elementos de juicio e, incluso, a veces, con criterios de carácter técnico, proporcionados por quienes

tomaron parte del debate y por el Procurador General de la Nación, para determinar la aptitud de la impugnación.

Por otro lado, la magistrada Fajardo consideró que los cargos por violación de la libre competencia y de la libertad de empresa también carecían de aptitud sustantiva. Expresó que, tal como lo muestra el fallo, de la libertad de empresa se derivan: "(i) la libertad contractual (capacidad de celebrar acuerdos para el desarrollo de una actividad económica); y (ii) la libre iniciativa privada". Por su parte, de la libertad de competencia surgen: "(i) la posibilidad de concurrir al mercado, (ii) la libertad de ofrecer las condiciones y ventajas comerciales que se estimen oportunas, y (iii) la posibilidad de contratar con cualquier consumidor o usuario", entre otras posiciones jurídicas. De acuerdo con la magistrada, ninguna de las anteriores posiciones podría llegar a ser vulnerada, de algún modo, en virtud del límite a las deducciones que impone la norma acusada. Subrayó que la disposición no era susceptible de entrar en contradicción, concreta y directa, con los referidos principios de la libertad económica. En consecuencia, consideró que estos cargos tampoco eran aptos debido a su falta de especificidad.

Así, concluyó que se afectó el principio democrático, que sustenta la presunción de constitucionalidad de la ley, partir de unos cargos sin la suficiente entidad para cuestionar la labor del Congreso de la República.

La magistrada **PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA** aclaró el voto. Si bien compartió la decisión adoptada en la sentencia C-059 de 2021, en su concepto, la decisión de exequibilidad debía circunscribirse al cargo de igualdad, como quiera que los cargos planteados por vulneración de la libre competencia y de la libertad de empresa no cumplían con los requisitos de especificidad y suficiencia que le permitieran a la Corte abordar un examen de fondo.

SENTENCIA SU-060/21

M.P. José Fernando Reyes Cuartas

Expediente T-7811094

Acción de tutela instaurada por Lucelia Velasco de Arcila y otros contra el Consejo de Estado, Sección Tercera, Subsección A

CORTE REITERA LA OBLIGACIÓN DE LAS AUTORIDADES JUDICIALES DE FLEXIBILIZAR EL ESTÁNDAR DE VALORACIÓN PROBATORIA EN CASOS DE GRAVES VIOLACIONES A LOS DERECHOS HUMANOS COMO LOS DENOMINADOS "FALSOS POSITIVOS"

La Sala Plena de la Corte Constitucional reiteró la jurisprudencia del Consejo de Estado, en la que se ha admitido que demostrar la omisión de los agentes de las Fuerzas Militares y de Policía encierra una serie de dificultades probatorias, pues la mayoría de ellos ocurren en circunstancias asociadas al conflicto, en lugares remotos y las víctimas son personas que se encontraban en estado de indefensión.

De ahí que se han flexibilizado los estándares probatorios a efecto de demostrar la responsabilidad patrimonial del Estado en casos de violaciones graves a los derechos humanos - como los llamados "falsos positivos" -, aceptando, por ejemplo, que si bien las pruebas o la sentencia del proceso penal no llevan a

deducir automáticamente la responsabilidad estatal, **las** pruebas recopiladas en el proceso penal pueden ser analizadas y valoradas como elementos suficientes y necesarios para justificar la responsabilidad estatal bajo las reglas de la sana crítica.

En el caso concreto, unos ciudadanos presentaron una demanda de reparación directa para obtener la indemnización de los perjuicios causados con la muerte de sus familiares, en tanto no pertenecían a ningún grupo armado por fuera de la ley y fueron dados de baja por militares simulando un combate, por lo que, a su juicio, fueron víctimas de lo que ha sido conocido en la opinión pública como "falsos positivos". En primera y segunda instancia, se denegaron las pretensiones, por cuanto, a juicio de los falladores, se configuró la culpa exclusiva de las víctimas, comoquiera que los militares respondieron a los disparos recibidos.

Sin embargo, una de las actoras acudió a una acción de tutela, al considerar que dichas decisiones desconocieron el abundante material probatorio obrante en el expediente. En esa oportunidad, el Consejo de Estado concedió el amparo en segunda instancia y dispuso que la Sección Tercera de esa corporación debía fallar nuevamente el proceso de reparación directa con observancia de todo el material probatorio, en tanto se omitió valorar un informe de la Fiscalía General de la Nación, del 28 de abril de 2017, el cual tenía la capacidad de variar el sentido de la determinación adoptada.

En consecuencia, la Sección Tercera emitió nuevamente sentencia de segunda instancia, en la cual negó las pretensiones de la demanda al considerar que la prueba aportada por la Fiscalía no resultaba suficiente para declarar la responsabilidad del Estado, porque no se trataba de una decisión judicial definitiva, sino del criterio de un funcionario.

En contra de la anterior determinación, las accionantes presentaron una tutela e invocaron la protección de sus derechos fundamentales al acceso a la administración de justicia, debido proceso e igualdad presuntamente vulnerados.

En concreto, y en el escrito de tutela, se alegó que la sentencia de 19 de julio de 2018, proferida por la Subsección A de la Sección Tercera incurrió en i) un defecto fáctico por omisión en la valoración probatoria e indebida apreciación de las pruebas; ii) defecto sustantivo por desconocimiento del precedente judicial unificado por el Consejo de Estado en relación con la flexibilización de la valoración de los medios probatorios en los casos de graves violaciones a los derechos humanos e infracciones al Derecho Internacional Humanitario; y iii) desconocimiento del precedente constitucional, en específico, la Sentencia SU-035 de 2018 respecto de la aplicación flexible de los estándares probatorios en materia de graves violaciones a los derechos humanos.

- **Síntesis de los fundamentos**

Le correspondió así al alto tribunal constitucional (i) establecer si era procedente la acción de tutela contra la providencia de 19 de julio de 2018 proferida por la Subsección A de la Sección Tercera y (ii) determinar si dicha autoridad judicial al

emitir la decisión censurada incurrió en los defectos fáctico, sustantivo y por desconocimiento del precedente constitucional, vulnerando los derechos fundamentales al debido proceso, de acceso a la administración de justicia e igualdad de las accionantes.

Bajo tal contexto, la Corte enfatizó que, en casos donde no puede identificarse a los autores de una ejecución extrajudicial, sumaria o arbitraria, el Consejo de Estado ha admitido la prueba indiciaria como "idónea y única", por lo que la ha catalogado como la "prueba indirecta por excelencia" para determinar la responsabilidad estatal en tratándose de "falsos positivos".

Así mismo, observó que en el caso Velásquez Rodríguez vs. Honduras, la Corte Interamericana de Derechos Humanos señaló que los criterios probatorios son menos formales por la gravedad de las conductas que encierran, de ahí que lo correspondiente sea aceptar que la prueba directa -documental o testimonios- "no es la única que puede legítimamente considerarse para fundar la sentencia". De tal forma, se reiteró que "la prueba circunstancial, los indicios y las presunciones, pueden utilizarse, siempre que de ellos puedan inferirse conclusiones consistentes sobre los hechos. Por eso la prueba indiciaria o presuntiva resulta de especial importancia cuando se trata de denuncias sobre la desaparición, ya que esta forma de represión se caracteriza por procurar la supresión de todo elemento que permita comprobar el secuestro, el paradero y la suerte de las víctimas".

En la misma línea, se refirió que en la Sentencia SU-035 de 2018 se concluyó que, con ocasión del principio de equidad y *pro homine*, procede la flexibilización de la valoración probatoria en los casos que comprometen violaciones a los derechos humanos, puesto que en ellos se presenta "una ruptura deliberada e injusta de la correlación entre la prueba del daño y la prueba del perjuicio". Lo anterior, debido a manifestaciones de poder irregular, desequilibrios de fuerzas o estructuras de delincuencia institucional y organizada. En ese sentido, ratificó la jurisprudencia unificada frente a la necesidad de que los jueces aligeren o dinamicen la carga probatoria en casos en los que se discute la reparación integral a las víctimas de los daños materiales causados en forma antijurídica por el Estado colombiano, para lo cual se ha admitido, por ejemplo, demostrar mediante medios de prueba alternos o también a través de indicios.

Finalmente, la Corte hizo alusión a algunos indicios enunciados en la SU-062 de 2018 que han sido avalados por la jurisprudencia contencioso administrativa en casos de reparación directa por falsos positivos, a saber: "(i) la existencia de casos en los cuales se adelantó un enfrentamiento con armas que no eran idóneas para el combate; (ii) operaciones adelantadas en conjunto por "informantes desmovilizados", que señalan a las víctimas como guerrilleros; (iii) contradicciones e imprecisiones en los testimonios de los militares respecto a la forma en la que se adelantaron los enfrentamientos y (iv) la no concordancia entre los relatos de los hechos realizados por los miembros de la Fuerza Pública y el protocolo de necropsia".

Volviendo al caso concreto, se estimó que en el expediente contencioso se registran múltiples indicios frente a la muerte de los familiares de las accionantes como consecuencia de una actuación ilegítima por parte de miembros del Ejército Nacional.

A juicio de la Sala Plena, la autoridad judicial accionada no apreció en su conjunto los hechos probados y los indicios que de ellos se desprenden, a efecto de determinar si la muerte de los ciudadanos Osorio Becerra y Arcila Velasco tuvo como causa o finalidad la legítima defensa del orden público por parte del Ejército Nacional o si, por el contrario, devino como consecuencia de una actuación ilegal e ilegítima de las Fuerzas Militares. Por el contrario, la sentencia expedida el 19 de julio de 2018 se apoyó en la lectura aislada de algunos medios probatorios, que por sí solos no tienen la entidad suficiente para demostrar la existencia de una legítima defensa y la causal eximente de responsabilidad culpa exclusiva de la víctima. De hecho, destacó que el fallador dio especial connotación a que el Juez 56 de Instrucción Penal Militar no haya impuesto medida de aseguramiento a los militares involucrados en la operación, sin detenerse a analizar que este mismo solicitó que su competencia fuera trasladada a la jurisdicción ordinaria -Fiscalía General - dados los hallazgos de la investigación.

Así las cosas, se pudo establecer que el Consejo de Estado no flexibilizó la valoración probatoria pese a tratarse de un caso de grave afectación a los derechos humanos. A la luz de los principios de la equidad y *pro homine* no es admisible que ante (i) la muerte de dos personas que no se conocían entre sí; (ii) que se encontraban en estado de "indefensión" ; (iii) que no portaban ningún elemento indicativo de que hicieran parte de una organización criminal o se dedicaran a actuaciones ilícitas como secuestros y/o extorsiones; (iv) frente a los cuales no obra ningún reporte de inteligencia, investigaciones iniciadas o algún tipo de información que diera lugar a una sospecha en su contra; (v) cuyo deceso ocurrió por el accionar de los miembros del Ejército Nacional y (vi) sin que estuviese probado un combate; se concluya que no logró probarse el daño antijurídico imputable a los agentes del Estado.

En orden a lo anterior, al juez contencioso administrativo le correspondía morigerar las reglas de valoración probatoria, concretamente de los indicios, y aplicar criterios flexibles de análisis probatorio en casos de graves violaciones a los derechos humanos, para resolver el caso, con plena y rigurosa observancia de las garantías de justicia material y del debido proceso. Pero, interpretó erróneamente la ley, al asignarles un rasero muy alto para lograr la convicción del juez, olvidando aplicar los principios de equidad y *pro homine*, a partir de lo cual se configura un defecto sustantivo.

De igual manera, se acreditó la existencia de un defecto sustantivo por desconocimiento del precedente judicial, al exigir un estricto cumplimiento de la carga de la prueba para demostrar la falla en el servicio y no aplicar los principios de equidad y *pro homine* en la flexibilización de los estándares probatorios, con lo cual la Sección Tercera perdió de vista su propia jurisprudencia que, ante los "falsos positivos", ha admitido que obtener una prueba directa del suceso es casi

imposible por las confusas circunstancias en que ocurren los hechos, la vulnerabilidad de las víctimas y, principalmente, porque la prueba está en manos de la contraparte.

Además, se incurrió en un desconocimiento del precedente constitucional, en tanto las sentencias SU-035 y SU-062 de 2018 ratificaron la aplicación flexible de los procesos de valoración probatoria en casos de graves afectaciones a los derechos humanos como los falsos positivos.

- **Decisión**

En esos términos, la Sala concluyó que debían ampararse los derechos a la igualdad, debido proceso y acceso a la administración de justicia de los accionantes y, por lo tanto, la Sección Tercera debe emitir un nuevo fallo en el que atienda las siguientes directrices: (i) está probada la existencia de un daño imputable al Estado, pues según lo planteado por el Consejo de Estado en el presente caso “no hay duda en que funcionarios del Estado causaron la muerte de los dos ciudadanos, según lo manifestado por esa misma autoridad judicial en la sentencia de segunda instancia y en la sentencia de reemplazo.

Igualmente, (ii) no se acredita la existencia de la causal eximente de responsabilidad de culpa exclusiva de la víctima en la muerte de Diego Alberto Osorio Becerra y Jamil Aurelio Arcila Velasco, de conformidad con el material probatorio obrante en el expediente y (iii) está probado un nexo causal entre los ciudadanos, ocurrida el 8 de septiembre de 2007 y la actuación de la Nación - Ministerio de Defensa- Ejército Nacional, a partir del análisis de los hechos e indicios derivados del material probatorio.

Y, finalmente, (iv) en asuntos que comprometan graves violaciones de derechos humanos, es un imperativo la flexibilización de la valoración probatoria por parte de las autoridades judiciales, conforme a lo dispuesto en la parte motiva de esta providencia.

- **Aclaraciones de voto**

Los magistrados **PAOLA MENESES MOSQUERA** y **ALEJANDRO LINARES CANTILLO** se reservaron la posibilidad de presentar aclaraciones de voto respecto de algunos de los fundamentos de la decisión.

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Presidente

Corte Constitucional de Colombia