

Señores:

**MAGISTRADOS DE LA HONORABLE CORTE CONSTITUCIONAL**

**Magistrada ponente: Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado**

E.S.D.

REF: Expediente D-12790

Norma demandada: artículo 55 (parcial) de la Ley 1819 de 2016

Demandante: Juan Esteban Sanín Gómez

Atendiendo la invitación formulada en el auto del 21 de agosto último a la Academia de Colombiana de Jurisprudencia para emitir concepto sobre la demanda de la referencia, a continuación me permito rendir el mencionado concepto, el cual ha sido redactado por el Académico de Número y Segundo Vicepresidente **Dr. Juan Rafael Bravo Arteaga**

## **I. Norma Demandada**

A continuación, se transcribe la norma demandada, destacando la parte cuya inconstitucionalidad se predica:

### ***“Ley 1819 de 2016 artículo 55(parcial)***

*ARTÍCULO 55. Modifíquese el artículo 75 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

*Artículo 75. Costo fiscal de los bienes incorporales formados. El costo fiscal de los bienes incorporales formados por los **contribuyentes no obligados a llevar contabilidad**, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación”.*

## **II. Normas constitucionales que se consideran violadas**

Conforme a la demanda, las normas constitucionales violadas son:

- a) El artículo 13 de la Constitución, que consagra el principio de la igualdad.
- b) El artículo 363 de la Constitución, que consagra el principio de la equidad tributaria.

La demanda considera que:

*“Tales vulneraciones se crean por cuanto no puede darse un trato diferente a dos grupos determinados (quienes estén o no obligados a llevar contabilidad) si tal*

*discriminación no obedece a ningún propósito constitucional o legal, lo cual es el caso aquí. Esta discriminación, por no buscar un fin constitucional superior que la autorice, genera un trato discriminatorio que riñe frontalmente contra la Constitución, razón por la cual se impone su inexequibilidad”.*

### **III. Concepto De La Academia Colombiana De Jurisprudencia**

1º.- La norma acusada consagra una presunción legal conforme a la cual, en el caso de la enajenación de un bien incorporal formado por el contribuyente, como por ejemplo una patente de invención, una marca comercial o un derecho de autor o inventor, se establece que el costo del correspondiente bien para el enajenante es el 30% del valor de la enajenación.

2º.- La anterior disposición es aplicable para los contribuyentes “no obligados a llevar contabilidad”, que son en general los que no tienen el carácter de comerciantes conforme al Código de la materia, razón por la cual aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad no pueden beneficiarse de la presunción legal consagrada en dicha norma.

3º.- Es preciso ante todo examinar el artículo 75 del E.T., con el objeto de destacar su particularidad, su historia y su finalidad. Al respecto se observa lo siguiente:

- a) Ante todo es preciso observar que la presunción de un costo como el equivalente a un porcentaje del precio de enajenación del correspondiente bien, constituye una regulación completamente excepcional en el sistema tributario colombiano, ya que tal sistema solo se aplica en el caso de bienes intangibles formados por el contribuyente, como por ejemplo: cuando en el desarrollo de las actividades de una empresa, se descubre una innovación tecnológica que da origen a una patente de invención, o cuando se advierte que una marca o un nombre comercial tienen un prestigio destacado dentro del correspondiente mercado, lo cual da origen al registro de una marca o un nombre.
- b) El bien consistente en un intangible formado en una determinada empresa tiene unas características muy particulares que lo distinguen de los demás bienes, entre las cuales se pueden destacar las siguientes:
  - Generalmente no se logra la formación del intangible por la existencia de un propósito determinado, sino que resulta como un hecho fortuito dentro de la empresa, tal como ha ocurrido en el caso de muchos inventos.
  - Precisamente por la circunstancia anotada, el contribuyente de que se trata no siempre puede, durante el período de formación del intangible, seleccionar las erogaciones que constituyen su costo, razón por la cual tales erogaciones pudieron haber sido tratadas contablemente como gastos de la empresa y no como inversiones.

c) La importancia de la formación de intangibles en las empresas privadas, como factor para el desarrollo económico, es la razón que explica la legislación favorable que ha existido en Colombia sobre presunción del costo de la formación de los intangibles, como se pone de presente al repasar la historia legislativa sobre la materia. En efecto:

- El artículo 25 del Decreto Legislativo 2053 de 1974 consagró la presunción de que se trata, en el equivalente al 75% del precio de enajenación, sin distinguir si tal presunción debía aplicarse en función de la obligación o no de llevar contabilidad.
- La mencionada disposición fue llevada al artículo 75 del Estatuto Tributario, conforme al Decreto Ley 624 de 1989, sin modificación alguna.
- El artículo 75 de la Ley 223 de 1995, sustituyó el artículo 75 del E.T. reduciendo al 50% del valor de la enajenación la presunción a que se hace referencia.
- El artículo 16 de la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 75 del E.T. para reducir del 50% al 30% la cuantía de la presunción de que se trata.
- El artículo 55 de la Ley 181916, modificó el artículo 75 del E.T. con el objeto de establecer la presunción de que se trata solamente para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

d) Al examinar la historia del artículo en referencia, se puede observar que:

- Se trata de una presunción legal y no de derecho, razón por la cual si el contribuyente está en capacidad de demostrar que el verdadero costo de la formación del intangible es superior al porcentaje de que trata la presunción, puede presentar sus pruebas.
- Por tratarse de una presunción, el contribuyente queda exonerado de la obligación de probar el costo de la formación del intangible y acogerse al porcentaje legal establecido en la ley, en caso de que le resulte más favorable.
- Aunque a lo largo de la historia de la norma se puede determinar que ha disminuido el porcentaje de que trata la presunción, siempre se ha mantenido su existencia en el Estatuto Tributario, lo cual demuestra la importancia que el legislador le atribuye a la formación de los bienes intangibles en las empresas privadas, para el desarrollo económico de la Nación.

4º.- La consagración de un tratamiento diferente en la materia entre quienes están obligados a llevar contabilidad y quienes no lo están, solo puede tener justificación constitucional cuando existe alguna razón que explique razonablemente el tratamiento diferente.

5º.- La diferencia fundamental en lo relativo a la realización de los costos con ocasión de la enajenación de un bien, entre quienes están obligados a llevar

contabilidad y quienes no lo están, radica lo dispuesto en los artículos 58 y 59 del E.T., conforme a los cuales:

- a) Para quienes no están obligados a llevar contabilidad, los costos se entienden realizados “cuando se pagan efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago”. (Art. 58 E.T.).
- b) Para quienes están obligados a llevar contabilidad “los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o periodo gravable”, salvo las excepciones legales (art. 59 E.T.)

6°.- A primera vista, la diferencia consagrada en los artículos citados sobre el momento en que se considera realizado un costo para quienes están obligados a llevar contabilidad y para quienes no lo están, en forma alguna justifica el tratamiento diferente establecido en la norma acusada sobre la posibilidad o no de acogerse a la presunción legal.

7°.- En la exposición de motivos presentada por el Gobierno nacional al Congreso respecto de la modificación del artículo 75 del E.T., se dijo lo siguiente:

*“El proyecto modifica el artículo 75 del Estatuto Tributario para establecer que el costo de los bienes incorporeales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación.*

*“La modificación propuesta supone que los costos correspondientes a bienes incorporeales formados únicamente serán aceptados para los no obligados a llevar contabilidad, esto, en razón a que dichos contribuyentes no han tenido la posibilidad de tomar contablemente deducciones en el paso por la formación de dicho intangible, contrario a la situación de los obligados a llevar contabilidad, quienes sí han tomado las deducciones por amortización a lo largo del tiempo de su formación”.* (Se ha subrayado)

8°.- Lo dicho en la exposición de motivos del proyecto de ley es doblemente equivocado como se pone de presente a continuación:

- a) No es verdad que, en todos los casos, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad presentan como deducción de la renta las erogaciones relacionadas con la formación de un intangible, pues, si el contribuyente tiene el propósito de formar el intangible, es perfectamente posible que las erogaciones relacionadas con la obtención del invento se lleven contablemente como una inversión y no como un gasto.
- b) Tampoco es verdad que, en todos los casos, los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad están en imposibilidad de deducir de su renta las erogaciones que tengan relación con la posible formación de un intangible, pues si el contribuyente no ha tenido el propósito de obtener un invento, sino

que se llega a él en forma fortuita, seguramente ha presentado en su declaración de renta como deducción las erogaciones en referencia

9º.- Las anteriores consideraciones permiten concluir que carece de justificación constitucional la diferenciación entre quienes están obligados a llevar contabilidad y quienes no lo están, para efectos de la aplicación de la presunción legal de que se trata.

10º.- En el caso de que la H. Corte Constitucional decidiera declarar inexecutable la frase señalada en la demanda contenida en la norma acusada, quedaría admitida la presunción legal de que trata para todos los contribuyentes que enajenan intangibles formados, sea que estén obligados o no a llevar contabilidad.

11º.- Sin embargo, es preciso advertir la existencia de otra norma en el Estatuto Tributario que, en caso de que siguiera vigente, establecería una contradicción en el ordenamiento tributario, ya que es preciso advertir que conforme a la parte final del numeral 5 del artículo 74 del E.T.: “El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero”. La contradicción normativa resulta evidente, pues al paso que el artículo 75 del E.T, después de declarada eventualmente la inexecutable de la frase acusada, establecería la presunción legal de que el costo de los activos intangibles formados y enajenados por el contribuyente está constituido por el 30% del precio de enajenación, para todos los contribuyentes sea que estén obligados o no a llevar contabilidad, la disposición citada del numeral 5 del artículo 74 del E.T., establecería que el costo fiscal de los mencionados intangibles “será cero” para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. De esta forma para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, una disposición determinaría que el costo de enajenación será cero, a tiempo que otra establecería la presunción de que el costo es el 30% del precio de enajenación.

12º.- Frente a la contradicción que se presentaría en el ordenamiento tributario a que se ha hecho referencia, es preciso discurrir sobre la posibilidad de que la H. Corte Constitucional dicte una sentencia integradora, extendiendo la declaración de inexecutable a una disposición legal que no está acusada en la demanda. Al respecto se observa que conforme a la parte final del inciso 3 del artículo 6 del Decreto extraordinario 2067 de 1991, que establece “el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional”:

*“La Corte se pronunciará de fondo sobre todas las normas demandadas y podrá señalar en la sentencia las que, a su juicio, conforman unidad normativa con aquellas otras que declara inconstitucionales”* (Se ha subrayado)

13º.- La H. Corte Constitucional, en sentencia C-539 de 1999, dijo lo siguiente sobre los requisitos para proferir una sentencia integradora:

*“En primer lugar, procede la integración de la unidad normativa cuando un ciudadano demanda una disposición que, individualmente no tiene un contenido deóntico claro o unívoco, de manera que, para entenderla y aplicarla, resulta absolutamente imprescindible integrar su contenido normativo con el de otra*

*disposición que no fue acusada. En estos casos es necesario completar la proposición jurídica demandada para evitar proferir un fallo inhibitorio/. En segundo término, se justifica la configuración de la unidad normativa en aquellos casos en los cuales la disposición cuestionada se encuentra reproducida en otras normas del ordenamiento que no fueron demandadas. Esta hipótesis pretende evitar que un fallo de inexecutable resulte inocuo. Por último, la integración normativa procede cuando pese a no verificarse ninguna de las hipótesis anteriores, la norma demandada se encuentra intrínsecamente relacionada con otra disposición que, a primera vista, presenta serias dudas de constitucionalidad. En consecuencia, para que proceda la integración normativa por esta última causal, se requiere la verificación de dos requisitos distintos y concurrentes: (1) que la norma demandada tenga una estrecha relación con las disposiciones no cuestionadas que formarían la unidad normativa; (2) que las disposiciones no acusadas aparezcan, a primera vista, aparentemente inconstitucionales. A este respecto, la Corporación ha señalado que “es legítimo que la Corte entre a estudiar la regulación global de la cual forma parte la norma demandada, si tal regulación aparece prima facie de una dudosa constitucionalidad”. (Se ha subrayado)*

14°. - En el caso presente no se configura la primera causal de que trata la jurisprudencia anterior, pues cada una de las disposiciones citadas se puede entender sin la otra. Tampoco se configura la segunda causal, pues no ocurre que una disposición reproduzca lo dicho por la otra. En cambio, en el caso planteado se configura la tercera causal de que trata la jurisprudencia citada, como se demuestra a continuación:

- a) Las dos normas en referencia, a saber el artículo 75 del E.T., y la parte final del numeral 5° del artículo 74 del E.T., se encuentran intrínsecamente relacionadas, pues la primera trata del costo fiscal de los intangibles formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, y la segunda versa sobre el costo final de los intangibles formados por los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.
- b) La norma no acusada en el caso presente, es decir la que establece que para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad el costo de los intangibles formados es cero (0) para efectos tributarios, en todos los casos, no solo presenta “serias dudas de inconstitucionalidad”, sino que resulta claramente inconstitucional, pues si el contribuyente no ha llevado como gasto deducible las erogaciones relacionadas con la formación del intangible, sino como costo del mismo, conforme a las normas de contabilidad, resultaría manifiestamente inequitativo lo ordenado por la parte final del numeral 5° del artículo 74 del E.T., al establecer que el costo “será cero”, ya que violaría el artículo 363 de la Constitución, conforme al cual el sistema tributario se funda, entre otros, el principio de equidad.
- c) En efecto: es contrario a la equidad que un determinado contribuyente, que ha incurrido en un costo para formar un bien que enajena, no pueda, en caso alguno, deducir el costo de formación respectivo, pues la regla general en la determinación de la base gravable del impuesto de renta, es que de los ingresos netos se restan los costos, conforme al artículo 26 del E.T., que en lo pertinente dice:

“De los ingresos netos se restan, cuando sea del caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta”.

#### **IV. Conclusión**

Por las razones anteriormente expuestas, la Academia Colombiana de Jurisprudencia concluye que son inconstitucionales:

1°. - La frase “no obligados a llevar contabilidad”, contenida en el artículo 75 del Estatuto Tributario.

2°. - La proposición: “El costo fiscal de los activos intangibles generados o formados internamente para los obligados a llevar contabilidad será cero”, contenida en la parte final del numeral 5° del artículo 74 del Estatuto Tributario.

Atentamente,

**Fernando Sarmiento Cifuentes**  
**Presidente**  
**Academia Colombiana de Jurisprudencia**