

Sentencia C-431/20

LIMITACION DEL RECONOCIMIENTO FISCAL DE COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS E IMPUESTOS DESCONTABLES PAGADOS EN EFECTIVO-No vulnera el principio de equidad tributaria

NORMA ACUSADA-Análisis de vigencia

DEROGATORIA DE LEY-Clases/**DEROGATORIA TACITA, EXPRESA Y ORGANICA**-Distinción

SUBROGACION-Concepto/**DEROGATORIA TACITA Y SUBROGACION**-Diferencias

PROCESOS DE SUBROGACION-Hipótesis posibles y solución en torno a la competencia de la Corte Constitucional

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Procedencia respecto de normas vigentes o de aquellas que habiendo perdido su vigencia pueden continuar produciendo efectos jurídicos

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Incompetencia de la Corte Constitucional por sustracción de materia o carencia de objeto

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL-Procedencia frente a norma que no se encuentra vigente ni está produciendo efectos jurídicos

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Improcedencia

COSA JUZGADA MATERIAL-Inexistencia

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Cumple con los requisitos de aptitud sustantiva en cargo por violación del principio de igualdad

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-Ausencia de carga mínima de argumentación

COMPETENCIA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance

DEDUCCIONES TRIBUTARIAS-Establecimiento y derogación corresponde al legislador

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

Estos límites pueden clasificarse en: (a) aquellos que se refieren a los tributos individualmente considerados; y (b) aquellos que se refieren, en principio, al sistema tributario en su conjunto. Así el Legislador, respecto del tributo individualmente considerado, como ya se indicó, (i) no puede adoptar decisiones retroactivas; (ii) debe establecer sus elementos; y (iii) debe abstenerse de adoptar medidas confiscatorias. Por su parte, en la determinación de los tributos en su conjunto o sistémicos, siguiendo la idea de sistema tributario referido en el artículo 363 superior, el Legislador (i) debe considerar la capacidad contributiva de los obligados de manera tal que no existan tratos contrarios a la equidad y que se optimicen las exigencias del principio de progresividad; y (ii) debe ocuparse de diseñar un sistema que sea eficiente en el recaudo y administración de los tributos, entre otros.

SISTEMA TRIBUTARIO-Se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad

PRINCIPIO DE IGUALDAD Y DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Dimensión horizontal y vertical

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Fundamento en juicio de igualdad

TEST LEVE DE IGUALDAD DE NORMA TRIBUTARIA-Aplicación

TRATO DIFERENCIADO EN MATERIA TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional/**TRATO DIFERENCIADO EN MATERIA TRIBUTARIA**-Margen de configuración legislativa

INSTRUMENTOS BANCARIOS DE PAGO PARA OBTENER BENEFICIOS TRIBUTARIOS-Jurisprudencia constitucional

PAGOS TRIBUTARIOS EN EFECTIVO-Reconocimiento fiscal

La medida relacionada con la limitación al reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo, cuenta con una finalidad legítima consistente en garantizar (i) la eficiencia del sistema, al evitar fenómenos de evasión de tributos; (ii) dar transparencia al sistema; y (iii) evitar las operaciones de lavado de activos. Asimismo, es una medida idónea que otorga a todos los contribuyentes la oportunidad de ajustar sus negocios a la norma cuestionada, toda vez que siempre que así lo deseen podrán realizar sus pagos a través del sistema financiero; así como ofrecer un incentivo al permitir una mayor deducción frente a potenciales costos que asuman los contribuyentes que decidan bancarizar sus

operaciones. La medida es idónea como lo ha reconocido el Congreso de la República y la Corte Constitucional en sus múltiples pronunciamientos al considerar que la materialización de esa finalidad, esto es, canalizar las operaciones a través del sistema financiero, con ello, se permite un mayor control y transparencia sobre las operaciones que dan lugar a las deducciones y evitar, entre otros, conductas como el lavado de activos.

Expediente: D-13535

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 307 parcial de la Ley 1819 de 2016 “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dicta otras disposiciones”, y contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

Demandante: Andrés Ariel Núñez Godoy

Magistrado Ponente:
ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá, D. C., primero (1º) de octubre de dos mil veinte (2020)

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

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. El ciudadano Andrés Ariel Núñez Godoy presentó demanda, en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad, contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dicta otras disposiciones”, y contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

2. Por medio de auto del 8 de noviembre de 2019, el Magistrado sustanciador dispuso: (i) admitir la demanda contra los mencionados artículos, al constatar que en principio reunía los requisitos exigidos por el artículo 2° del Decreto Ley 2067 de 1991; (ii) correr traslado al Procurador General de la Nación, a fin de que emitiera su concepto en los términos de los artículos 242.2 y 278.5 de la Constitución; (iii) fijar en lista el proceso con el objeto de que cualquier ciudadano impugnara o defendiera la norma; (iv) comunicar la iniciación del mismo al Presidente del Congreso, para los fines previstos en el artículo 244 de la Carta, así como al Presidente de la República y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que si lo consideraran pertinente intervinieran en el presente proceso; y (v) invitó a participar a diferentes entidades y organizaciones¹.

3. Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede este tribunal a resolver la demanda de la referencia.

A. NORMA DEMANDADA

4. A continuación, se transcriben las disposiciones demandadas, subrayando y resaltando en negrilla la expresión cuestionada:

*“LEY 1819 DE 2016
(diciembre 29)
D.O. 50.101, diciembre 29 de 2016*

*por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural,
se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la
elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.*

[...]

Artículo 307. Modifíquense los párrafos 1°, 2° y el párrafo transitorio, y adiciónense los párrafos 3° y 4° al artículo 771-5 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:

Parágrafo 1°. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en

¹ El Magistrado sustanciador, por medio de la Secretaria General, invitó a participar en este proceso (i) a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, (ii) al Departamento Nacional de Planeación, (iii) a la Superintendencia Financiera de Colombia, (iv) a la Superintendencia Nacional de Salud, (v) a Coljuegos, (vi) a la Asociación Bancaria y de Entidades Financieras de Colombia - Asobancaria, (vii) a la Asociación Nacional de Instituciones Financieras - ANIF, (viii) al Instituto Colombiano de Derecho Tributario, (ix) a la Academia Colombiana de Jurisprudencia, y (x) a los Decanos de la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes, de la Facultad de Derecho de la Universidad Externado de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Javeriana, de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional de Colombia, de la Escuela de Derecho de la Universidad Sergio Arboleda, de la Facultad de Derecho de la Universidad Libre de Colombia, de la Facultad de Derecho de la Universidad Santo Tomás sede Tunja, de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Cartagena y de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario.

efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

1. En el año 2018, el menor valor entre:

a) El ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cien mil (100.000) UVT, y

b) El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales.

2. En el año 2019, el menor valor entre:

a) El setenta por ciento (70%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de ochenta mil (80.000) UVT, y

b) El cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales.

3. En el año 2020, el menor valor entre:

a) El cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de sesenta mil (60.000) UVT, y

b) El cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.

4. A partir del año 2021, el menor valor entre:

a) El cuarenta por ciento (40%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cuarenta mil (40.000) UVT, y

b) El treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.

Parágrafo 2°. En todo caso, los pagos individuales realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este Estatuto, que superen las cien (100) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales.

Parágrafo 3°. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen operadores de Juegos de Suerte y Azar, la gradualidad prevista en el parágrafo anterior se aplicará de la siguiente manera:

1. En el año 2018, el setenta y cuatro por ciento (74%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

2. En el año 2019, el sesenta y cinco por ciento (65%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

3. En el año 2020, el cincuenta y ocho por ciento (58%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

4. A partir del año 2021, el cincuenta y dos por ciento (52%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

Para efectos de este párrafo no se consideran comprendidos los pagos hasta por mil ochocientas (1.800) UVT que realicen los operadores de juegos de suerte y azar, siempre y cuando realicen la retención en la fuente correspondiente.

El presente tratamiento no será aplicable a los operadores de juegos de suerte y azar que cumplan con las normas de lavado de activos establecidas por las autoridades competentes en aquellos casos en que las entidades financieras por motivos debidamente justificados nieguen el acceso a los productos financieros para la canalización de los pagos de que trata este artículo. En este caso el contribuyente deberá aportar las pruebas correspondientes que acrediten tal hecho, incluyendo las comunicaciones de todas las entidades financieras que sustenten la negativa para abrir los productos financieros. Dichas entidades estarán obligadas a expedir la mencionada comunicación cuando nieguen el acceso a los productos anteriormente mencionados.

Parágrafo 4°. Los bancos y demás entidades financieras de naturaleza pública deberán abrir y mantener cuentas en sus entidades y otorgar los productos financieros transaccionales, usuales a los operadores de juegos de suerte y azar autorizados por Coljuegos y demás autoridades nacionales o territoriales competentes, mediante concesión, licencia o cualquier otro tipo de acto administrativo y a los operadores de giros postales, siempre y cuando cumplan con las normas sobre lavado de activos establecidas por las autoridades nacionales.

Parágrafo transitorio. El 100% de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes durante los años 2014, 2015, 2016 y 2017 tendrán reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos, o impuestos descontables en la declaración de renta correspondiente a dicho período gravable, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos establecidos en las normas vigentes”.

(diciembre 28)
D.O. 50.820, diciembre 28 de 2018

por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones.

Artículo 120. Reconocimiento fiscal de los pagos en efectivo para los contribuyentes pertenecientes al sector agropecuario. Adiciónese un párrafo quinto (5°) al artículo 771-5 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Parágrafo 5°. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables pertenecientes al sector agropecuario, de las actividades agrícola, ganadera, pesquera, acuícola, avícola y forestal, así como los comercializadores del régimen SIMPLE y las cooperativas y asociaciones de productores del sector agrícola que comercialicen productos adquiridos directamente al productor, podrán tener reconocimiento fiscal dichos pagos como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:

- En el año 2019, el noventa por ciento (90%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

- En el año 2020, el ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.

- En el año 2021, el setenta y cinco por ciento (75%) de los costos, deducciones, pasivos o impuesto descontables totales.

- A partir del año 2022, el setenta (70%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales”.

B. LA DEMANDA

5. Se solicita a este tribunal que declare, primero, la inexecutable parcial del artículo 307 de la Ley 1819 de 2016 y, segundo, la inexecutable del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, bajo el argumento de que estas disposiciones vulneran lo dispuesto en los artículos 13, 95.9, 333 y 363 de la Constitución Política. Las razones sobre las cuales se sustentan estos cargos son las siguientes:

Cargo No. 1 por violación del principio de igualdad (C.P., art. 13)

6. Manifestó el demandante que la limitación porcentual impuesta por las normas acusadas, para el reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables sobre los pagos en efectivo que realicen los

contribuyentes constituye un trato diferenciado que es, a su vez, injustificado y termina por afectar a aquéllos cuyo modelo de negocios está basado en pagos en efectivo, frente a las empresas que se encuentran totalmente bancarizadas.

7. Señaló que dicha situación de desigualdad se produce porque los agentes económicos que emplean un modelo de negocio de pagos en efectivo encuentran limitados sus derechos para el reconocimiento fiscal de costos y deducciones, en contraste con aquellos que se acogen plenamente al sistema financiero, los cuales pueden deducir el 100% de las erogaciones efectuadas, tan solo porque su modelo de pago funciona con entidades bancarias.

8. El límite al que se encuentra sometido el primer grupo (modelo de pago en efectivo), en concepto del actor, es absoluto e irrazonable, pues anula la posibilidad de que demuestren, a través de los medios probatorios pertinentes, la efectiva causación de las erogaciones (costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables) que puedan sobrepasar los rangos formulados por la norma. Con ello, se desconoce la realidad económica del contribuyente y se genera una mayor asunción de impuestos a cargo de las empresas que reciben pagos en efectivo, en comparación con los agentes bancarizados, quienes pueden detraer de la base gravable mayores costos.

9. Argumentó que debía aplicarse un juicio de igualdad intermedio para evaluar esta medida. En desarrollo del mismo, resaltó que los contribuyentes que realizan pagos en efectivo y quienes se encuentran bancarizados son sujetos comparables, pero la norma, al imponer topes a las erogaciones de los primeros, termina restringiendo desproporcionadamente la posibilidad de quienes no utilizan un modelo totalmente basado en la banca comercial para hacer valer los costos en los que incurren. En efecto, tales no podrán detraer costos a pesar de que cuenten con los medios probatorios idóneos para demostrar las operaciones. Concluyó el demandante que la medida no es adecuada para lograr el mayor control impositivo, que considera el demandante es un fin constitucionalmente legítimo, razón por la que debería declararse inconstitucional.

10. Asimismo, se adujo que las limitaciones demandadas son desproporcionadas, en la medida en la que es mayor la afectación de derechos fundamentales, que el beneficio recibido en relación con el objetivo de la autoridad de impuestos de fortalecer el control fiscal. Por el contrario, se adujo que el control tributario puede realizarse, a través de requerimientos de información, que pueden ser más idóneos y proteccionistas, en términos de derechos fundamentales.

Cargo No. 2 por violación al deber de contribuir al financiamiento de gastos e inversiones del Estado de los conceptos de justicia y equidad (C.P., art. 95, núm. 9º), y del principio de equidad tributaria (C.P., art. 363)

11. Señaló el ciudadano que la base gravable del modelo de pago en efectivo, como consecuencia de las disposiciones acusadas, puede llegar a ser

mayor a la de modelos empresariales bancarizados, pese a que ambos incurran en los mismos costos, gastos, deducciones, pasivos o impuestos descontables. Esto, además de ser una retaliación a quienes no “*bancarizan plenamente sus operaciones*”, constituye una carga excesiva que desconoce el deber de contribuir al financiamiento del Estado en condiciones de equidad y justicia.

Cargo No. 3 por desconocimiento de la libertad de empresa y competencia (C.P., art. 333)

12. El demandante manifestó que los preceptos demandados tienen una finalidad que tiene relación con el fortalecimiento del control fiscal, al prevenir la elusión, evasión y el fraude tributario. Sin embargo, la medida de limitar a quienes emplean modelos de pago en efectivo, en los términos explicados, no es idónea para alcanzar el fin buscado, comoquiera que existen otras medidas menos lesivas de la libertad de empresa. Por ejemplo, afirmó que la autoridad tributaria goza de plenas facultades para solicitar diversos medios probatorios para demostrar la materialización de las operaciones económicas que dieron lugar a los costos, gastos y deducciones que el agente pretende detraer de la base gravable. Ello evidencia una desproporción entre la limitación consagrada en las normas acusadas y el objetivo que ella persigue.

13. Así, manifestó que esta circunstancia puede conllevar efectos desproporcionados para los agentes económicos cuyo modelo de negocios incluye los pagos en efectivo. Señaló que estos deben asumir “(…) *un mayor impuesto a cargo por no canalizar sus recursos mediante el sistema financiero, conстриéndolos a asumir cargas impositivas adicionales, como el Gravamen a los Movimientos Financieros que, de permitirse y garantizarse su derecho constitucional a la libre empresa, no deben asumir, pero que deberán cargar, con el pretexto de lograr mejorar el control fiscal, cuando dicho objetivo, se reitera, puede ser alcanzado través de las amplias facultades de fiscalización preexistentes en el ordenamiento tributario, que en últimas, resultan más garantistas de los derechos constitucionales de los contribuyentes*”².

14. Finalmente, argumentó que se genera un desequilibrio económico que afecta la libre competencia, por los mayores costos a los que se ven sometidos los agentes que no bancarizan su modelo de pago.

C. INTERVENCIONES

15. Durante el trámite del presente asunto se recibieron oportunamente cinco intervenciones³, por medio de las cuales se solicitó a la Corte que se

² Folio 6 de la demanda presentada por Andrés Ariel Núñez Godoy.

³ En la Secretaría General de la Corte Constitucional se recibieron las siguientes intervenciones: (i) el 4 de diciembre de 2019, la Universidad Libre, a través del señor Jorge Keneth Burbano Villamarin, en calidad de Director del Observatorio de Intervención Ciudadana Constitucional de dicha institución, y Camila Alejandra Rozo Ladino y Javier Enrique Santander Paz, miembros de dicho observatorio; (ii) el 4 de diciembre de 2019, la DIAN, por intermedio de la señora Yadira Vargas Roncancio; (iii) el 5 de diciembre de 2019, en intervención conjunta, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por intermedio del señor Esteban Jordan

pronuncie en distintos sentidos, a saber: (i) declare la ocurrencia de la cosa juzgada material y se inhíba para conocer de fondo el asunto, (ii) declare la exequibilidad de la disposición acusada; y (iv) declare su inexecutableidad.

16. *Solicitud de fallo inhibitorio*⁴. Un interviniente le solicitó a la Corte inhibirse respecto a los cargos planteados. Lo anterior, por considerar que se configura la cosa juzgada material, en razón a que las disposiciones acusadas reproducen el mismo contenido normativo de otra norma que ya fue examinada por la Corte mediante sentencias C-249 y C-264 de 2013, y C-932 de 2014.

17. *Solicitud de exequibilidad*⁵. La mayoría de los intervinientes solicitaron a la Corte que declare la constitucionalidad de la norma acusada. Los argumentos sobre los cuales sustentaron dicha solicitud se resumen de la siguiente manera:

18. Primero, la medida acusada es constitucional por cuanto supera el test integrado de igualdad, en un nivel de intensidad leve. El reconocimiento fiscal íntegro de las operaciones bancarizadas para deducir costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables tiene un fin imperioso, esto es, materializar el principio de eficiencia tributaria, por cuanto a la administración se le dificulta tener un registro de las operaciones que se efectúan en efectivo (C.P., art. 363). Además, la medida es proporcional y racional, dado que no obliga a que las operaciones necesariamente deban ser bancarizadas, sino que otorga incentivos tributarios a los contribuyentes que elijan esta opción. Por ello, el sacrificio de la equidad tributaria es razonable, frente a la imperiosa necesidad de garantizar la eficiencia tributaria. No genera entonces la medida ningún tipo de discriminación directa contra los modelos de negocios basados en la circulación de dinero en efectivo.

19. Segundo, los controles implementados a partir de las normas materia de debate garantizaran a corto plazo que todas las transacciones resulten más transparentes al control de la administración tributaria, de forma que cumplen con el mandato contenido en el artículo 95 de la Constitución, en cuanto al deber de los contribuyentes de contribuir, de acuerdo con su realidad económica, a financiar los gastos e inversiones del Estado.

20. Tercero, la medida de control de evasión y elusión, establecida por el Legislador mediante la bancarización, garantiza los principios de libertad de empresa y libre competencia. Lo anterior, comoquiera que no afecta

Sorzano, así como el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, a través de Clara María González Zábala; y (iv) el 9 de diciembre de 2019, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, por intermedio de la señora Ruth Yamile Salcedo Younes, en calidad de presidenta, quien remitió el concepto elaborado por el señor Luis Miguel Gómez Sjoberg. Pese a que, (v) el 4 de diciembre de 2019, se recibió escrito en la Superintendencia Financiera de Colombia, por intermedio de la señora Miryam Marleny Bernal Munevar, en él se indica que se abstendrán de rendir concepto, por no tener relación directa con las competencias que legalmente le han sido asignadas a esta entidad, pues se trata de un debate eminentemente tributario.

⁴ Subdirectora de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

⁵ El Observatorio de Intervención Ciudadana en Derecho Constitucional de la Universidad Libre, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Departamento Administrativo de la Presidencia.

desproporcionadamente el derecho de los agentes que realizan pagos por fuera del sistema financiero a concurrir al mercado o retirarse de él. Tampoco desconoce su libertad de organización, no interfiere en asuntos internos de los contribuyentes de manera irrazonable, no menoscaba el derecho a crear establecimientos de comercio, ni crea desequilibrios en la competencia.

21. Cuarto, pese a que las disposiciones acusadas pueden dar un trato inequitativo entre dos contribuyentes por el único hecho de realizar pagos en efectivo o por intermedio del sector financiero, ello no supone una violación a los principios de equidad y justicia tributaria pues la medida se encuentra justificada por la necesidad de hacer más eficiente el sistema tributario. En efecto, se garantiza una distribución equilibrada de las cargas fiscales de los contribuyentes, dado que no basta con que una sola disposición sea inequitativa para declarar su inconstitucionalidad, si en el marco del sistema jurídico se encuentra sustentada razonablemente.

22. *Solicitud de inexecutableidad*⁶. Un interviniente manifestó que las disposiciones acusadas son inconstitucionales, debido a que las limitaciones encaminadas al control de la evasión y al fortalecimiento de los mecanismos formales para el adecuado tráfico de los negocios, son incompatibles con los obstáculos técnicos que en la actualidad persisten para que los contribuyentes y demás operadores económicos puedan acceder al sistema bancario y financiero. En ese sentido, acusó al Legislador de no haber tenido la precaución de estudiar esa problemática en las reformas que ha venido realizando en materia tributaria y, de que, con la expedición del artículo 126 de la Ley 1943 de 2018, fraccionó la construcción de esta medida, violando la igualdad y equidad tributaria. Concluyó señalando que resulta ilustrativo de lo anterior, la evolución legislativa desde la expedición del artículo 26 de la Ley 1430 de 2010 hasta la actualidad, con la expedición de la Ley 1943 de 2018.

D. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

23. El 24 de enero de 2020, el representante del Ministerio Público rindió concepto en relación con la demanda de la referencia, en el sentido de solicitar a la Corte que resuelva (i) estarse a lo resuelto en la sentencia C-481 de 2019, en relación con los cargos propuestos en la demanda contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018; (ii) se inhiba para pronunciarse de fondo en relación con los cargos de inconstitucionalidad por violación de la equidad tributaria, de la libertad de empresa y la libre competencia, formulados contra las disposiciones acusadas; y (iii) declare executable el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, por el cargo analizado.

24. Como cuestión previa, manifestó que se configura la cosa juzgada formal y absoluta frente a lo decidido en la sentencia C-481 de 2019. En esa ocasión, la Corte declaró la inexecutableidad del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, demandado en el caso bajo estudio, por un vicio de trámite. Sin

⁶ Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

embargo, decidió diferir sus efectos a partir del 1 de enero de 2020. En la medida en que dicho plazo ya se cumplió, consideró el Ministerio Público que la Corte debe estarse a lo resuelto en la sentencia precitada, en relación con los cargos formulados contra la disposición normativa referida.

25. A su vez, como otra cuestión preliminar, argumentó que ciertos cargos planteados en la demanda son ineptos sustancialmente por las siguientes razones: (i) carecen de *certeza*, en primer lugar, porque la medida impuesta no comporta una carga exagerada para el contribuyente, pues por el hecho de que no se pueda acceder a un beneficio, no implica que, por sí misma, ella pueda considerarse inequitativa. Segundo, el artículo 307 de la Ley 1819 de 2016 no define el beneficio fiscal en los términos que lo presenta el demandante, pues lejos de imponer mayores cargas, se contempla una implementación gradual de la disposición, según un condicionamiento temporal y porcentual del beneficio otorgado; (ii) el cargo por violación de las libertades de empresa y competencia carece de *claridad*, en tanto la demanda “*pretende fincar el reconocimiento de [las libertades mencionadas] en el trámite probatorio que eventualmente tendría lugar por el acceso a un beneficio fiscal*”.

26. En cuanto al análisis de fondo de las disposiciones acusadas, sostuvo que, en virtud de la reserva legal en materia tributaria, el Legislador adoptó una nueva reforma estructural al sistema tributario mediante la Ley 1819 de 2016. Con ella se buscó fortalecer los mecanismos contra la evasión y elusión fiscal, entre otras formas, mediante el establecimiento de controles al recaudo que se concretan en la bancarización de las operaciones de los contribuyentes. En este punto, afirmó el Procurador que este tipo controles o límites a la posibilidad de restar costos para la determinación de la renta gravable, ya han sido estudiados por la Corte, quien ha considerado que “*no implica per se la configuración de un impuesto confiscatorio ni una violación de la equidad tributaria*”⁷. Por ende, adujo que se debe considerar en este aspecto lo dispuesto en el artículo 771.5 del Estatuto Tributario, el cual “*establece las condiciones para que un contribuyente con ingresos netos que incurra en costos, pague pasivos e impuestos descontables, le sean aceptados y obtengan su respectivo reconocimiento fiscal*”.

27. Respecto a la medida contenida en el artículo 307 de la Ley 1819 de 2016, en primer lugar, aclaró que no existe cosa juzgada constitucional frente a lo decidido en la sentencia C-249 de 2013, pese a que el contenido normativo es idéntico, en razón a que la formulación del cargo estudiado en esa ocasión es “*sustancialmente distinto*” al analizado en esta oportunidad. Luego, invocando lo dispuesto en la sentencia precitada y en la sentencia C-010 de 2018, manifestó que “*no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior*”.

28. Finalmente, en cuanto al cargo por violación del principio de igualdad, adujo que la medida es constitucional por cuanto supera el “*juicio de*

⁷ En este punto, el Ministerio Público citó apartes de lo dispuesto por la Corte en la sentencia C-409 de 1993.

proporcionalidad”, en una intensidad leve. En concreto, señaló que la medida (i) persigue un fin constitucional legítimo en tanto busca evitar el fraude fiscal y la eficiencia del sistema tributario; (ii) constituye un medio idóneo para alcanzar el fin propuesto, dado que el incentivo a la bancarización permite controlar de manera más eficaz los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables que los contribuyentes pretendan detraer de su base gravable. Por último, agregó que “*desincentivar los pagos en efectivo sirve también para combatir el lavado de activos*”⁸.

29. En suma, los escritos de intervención y las solicitudes presentadas a la Corte en relación con la presente demanda se resumen en lo siguiente:

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
Procurador General de la Nación	<p><u>Cuestiones previas.</u> (i) Configuración de cosa juzgada formal y absoluta frente a lo decidido en la sentencia C-481 de 2019. (ii) Consideró que algunos de los cargos planteados por el demandante son ineptos materialmente porque carecen de claridad, certeza, especificidad y suficiencia.</p> <p><u>Análisis de fondo.</u> (i) Manifestó que el Legislador goza de un amplio margen de configuración en materia tributaria, por lo que puede establecer limitaciones o controles que contribuyan a evitar la evasión fiscal, sin que con ello se viole la equidad tributaria. (ii) Las disposiciones acusadas no violan el principio de igualdad, en tanto persiguen un fin constitucional legítimo, cual es la eficiencia del sistema tributario, y establecen un medio idóneo del fin propuesto, si se tiene en cuenta que la bancarización contribuye a fortalecer el control sobre los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables que los contribuyentes pretendan detraer de su base gravable. (iii) Finalmente, sostuvo que no bancarizar las erogaciones y realizarlas con pagos en efectivo, no conlleva una sanción ni comporta un trato discriminatorio para quien lo hace.</p>	<p>(i) Estarse a lo resuelto en la sentencia C-481 de 2019.</p> <p>(ii) Se inhiba en relación con los cargos por violación de la equidad tributaria y de la libertad de empresa y libre competencia.</p> <p>(iii) Declare exequible el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, por el cargo de igualdad.</p>
Ministerio de Hacienda y Crédito Público,	<u>Cuestión previa.</u> Estarse a lo resuelto por cosa juzgada material, de conformidad con lo señalado en las sentencias C-249 y C-	(i) Estarse a lo resuelto. (ii) En subsidio, declarar

⁸ Al respecto, citó un fragmento del testimonio rendido por Steven M. D’Antuono, Jefe de Sección de la División de Investigaciones Criminales del FBI, ante el Comité del Senado de Banca, Vivienda y Asuntos Urbanos.

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
<p>así como el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República</p>	<p>264 de 2013, y C-932 de 2014.</p> <p><u>Análisis de fondo.</u> (i) La medida trata de manera diferenciada a los contribuyentes que realizan pagos por intermedio del sector financiero y a los que lo realizan en efectivo, para realizar un fin constitucional legítimo, esto es promover la recaudación tributaria e impedir la evasión fiscal. Para ello, se recurre al medio idóneo de bancarización, lo cual ya ha sido declarado exequible por la Corte (sentencias C-989 de 2004 y C-249 de 2013). En este contexto, se indica respecto al cargo de igualdad, que ello es posible en virtud de la libre configuración legislativa. Asimismo, se puede acceder al beneficio tributario a partir de la decisión de los agentes, quienes pueden canalizar sus operaciones por el sistema financiero. (ii) La medida contiene un estímulo tributario a la bancarización que no erosiona los principios de equidad y justicia tributaria. Por el contrario, garantiza una distribución equilibrada de las cargas fiscales. Así, si bien se explica que ella puede ser inequitativa en términos horizontales, dado que contempla una medida que diferencia entre sujetos que, en principio, debían contribuir de la misma forma al percibir el mismo ingreso e incurrir en los mismos gastos, también se advierte que ella es equilibrada en relación con las cargas públicas que deben asumir los contribuyentes y es posible dado el fortalecimiento de la infraestructura bancaria. (iii) La libertad de empresa y de competencia no se ve afectada con la medida, puesto que, para ajustar el comportamiento de pagos (efectivo o bancarizado), el contribuyente mantiene su organización, no cambia de actividad económica o varía la naturaleza de sus negocios. Además, el modelo de pago en efectivo permite acceder a segmentos de mercado, al que no pueden acceder quienes utilizan el sistema financiero. Por lo tanto, no existe una desventaja competitiva entre</p>	<p>exequible las disposiciones demandadas.</p>

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	<p>estos grupos. Por ende, no se trata de una limitación desproporcionada o irrazonable.</p>	
<p>Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN</p>	<p><u>Cuestión previa.</u> Se configura la cosa juzgada constitucional material por lo dispuesto en las sentencias C-249 y C-264 de 2013, y C-932 de 2014.</p> <p><u>Análisis de fondo.</u> (i) Las normas no violan el derecho a la igualdad, dado que no pretenden establecer una discriminación contra los modelos de negocios basados en el pago en efectivo, sino establecer controles que aseguren la transparencia de las transacciones comerciales, con el fin de evitar la evasión y la elusión tributaria. Esto, además, se realiza en cumplimiento del fin constitucional imperativo de conformar un sistema tributario eficiente. (ii) Se garantiza los principios de justicia y equidad del sistema tributario, puesto que el contribuyente escoge el medio de pago y, dependiendo de ello, se beneficia de los efectos fiscales de la medida acusada. Así, <i>“el contribuyente tendrá la libertad de escoger entre las transacciones en efectivo, a las cuales no se les reconocerán plenos efectos fiscales; o realizar sus transacciones a través de las entidades bancarias, evento en el cual obtendrá un reconocimiento fiscal total”</i>. (iii) Se garantiza las libertades de empresa y competencia, pues los controles no han sido implementados de forma inmediata, sino de manera progresiva.</p>	<p>(i) Declararse inhibida para emitir un pronunciamiento de fondo.</p> <p>(ii) En subsidio, declarar exequible las disposiciones demandadas.</p>
<p>Universidad Libre</p>	<p>Después de referir, en abstracto, los principios de equidad, justicia tributaria y libertad económica y de empresa, se consideró que, con fundamento en la exposición de motivos de las disposiciones acusadas, la medida contenida en ellas supera juicio leve de igualdad. En ese sentido, se adujo que ello se encuentra justificado, en virtud de la necesidad de realizar un seguimiento a las transacciones, a través del uso de canales bancarios, por permitir una mayor trazabilidad. Así, al realizar el juicio, se adujo que la comparación se debía dar entre las</p>	<p>Exequible</p>

Interviniente	Fundamento de la intervención	Solicitud
	<p>personas con la calidad de contribuyentes o responsables fiscales que realizan transacciones bancarizadas, quienes no podrán tener un reconocimiento íntegro de los costos, deducciones y gastos, respecto a quienes las realizan en el sector financiero. En particular, sobre el juicio se indicó lo siguiente. Primero, persigue el fin imperioso constitucional de garantizar la eficiencia tributaria. Segundo, es proporcional y razonable, al ofrecer incentivos tributarios a quienes elijan bancarizar sus operaciones. Tercero, se limita la equidad tributaria de manera razonable frente a la necesidad de garantizar la eficiencia tributaria, pues el contribuyente no está obligado a hacerlo, pero al realizar las transacciones bancarizadas se crea un incentivo tributario.</p>	
<p>Instituto Colombiano de Derecho Tributario</p>	<p>En el mismo sentido de los conceptos rendidos en los procesos que concluyeron con las sentencias C-249 de 2013, C-264 de 2013, y la C-932 de 2014, manifestó que las disposiciones acusadas son contrarias a la Carta, por cuanto establecen limitaciones a los contribuyentes, con el fin de fortalecer los controles sobre la evasión fiscal, desconociendo que no se han superado los problemas que existen para acceder al sistema bancario y financiero. En su concepto, este problema de viabilidad de la medida demandada se puede comprobar con el hecho de que el Legislador ha venido ampliando la implementación progresiva de este tipo de medidas desde la expedición de la Ley 1430 de 2010 (art. 26) hasta la actualidad, mediante la expedición de la Ley 1943 de 2018.</p>	<p>Inexequible</p>

II. CONSIDERACIONES

A. COMPETENCIA

30. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir

definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues lo demandado se inserta en leyes de la República de Colombia.

B. PRIMERA CUESTION PREVIA: LA VIGENCIA DEL ARTÍCULO 120 DE LA LEY 1943 DE 2018 Y LA IMPOSIBILIDAD DE EMITIR UN PRONUNCIAMIENTO DE FONDO

31. La Procuraduría General de la Nación considera necesario analizar lo dispuesto en la sentencia C-481 de 2019, para definir la aptitud de los cargos formulados contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018. La Sala Plena, después de analizar el tema, procederá a inhibirse ante la pérdida de vigencia de la disposición demandada, la ausencia de efectos actuales y, en consecuencia, la falta de competencia de este tribunal para pronunciarse de fondo, de acuerdo con las siguientes consideraciones.

32. *Sobre el análisis de vigencia de normas. Reiteración de jurisprudencia.* Como ha sido explicado por esta Corte, dado que la vigencia de una norma es el presupuesto para que produzca efectos jurídicos, el control de constitucionalidad solo procede, en principio, respecto de preceptos que se encuentren vigentes⁹. En esa medida, la verificación de la vigencia del texto legal constituye una etapa previa ineludible de ese control¹⁰. Por esta razón, la jurisprudencia ha señalado que, pese a no ser el objeto principal de las demandas de inconstitucionalidad, en casos como estos, la Corte debe realizar un análisis en el que deberá establecer la vigencia de las disposiciones demandadas, con el único propósito de determinar su competencia¹¹.

33. De manera concreta, debe recordarse que una disposición entra en vigencia desde la sanción presidencial y su subsiguiente promulgación, por lo que es a partir de este momento en que comienza a surtir efectos jurídicos. A su vez, un texto normativo pierde vigencia en aquellos eventos en los cuales ha sido derogado.

⁹ Corte Constitucional, sentencia C-044 de 2018.

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia C-047 de 2020.

¹¹ Corte Constitucional, sentencia C-019 de 2015. Sobre la competencia de la Corte Constitucional en casos como el que aquí se analiza, es importante destacar que el artículo 241 de la Constitución señala los estrictos y precisos términos en los cuales esta corporación ejerce sus facultades de guarda de la supremacía e integridad de la Constitución, estableciéndose en el numeral 4 de dicho artículo que deberá “[d]ecidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación”. Sobre lo anterior, resulta claro que cuando dicho numeral se refiere a “las leyes”, está describiendo aquellas normas sujetas a la Constitución, dictadas por el Legislador, que pertenecen al ordenamiento jurídico, entendiéndose que las normas derogadas o subrogadas, por efecto de dicho fenómeno jurídico, dejan de ser leyes. De ahí, la aplicación de la figura de la sustracción de materia o carencia actual de objeto, cuandoquiera que la Corte verifica la falta de vigencia de las normas demandadas y la ausencia de efectos actuales de las mismas (ver, entre otras, sentencias C-416 de 1992; C-022 de 1994; C-264 de 1994; C-282 de 1994; C-281 de 1995; C-583 de 1995; C-244A de 1996; C-1144 de 2000; C-353 de 2015; C-348 de 2017). Sobre esto, se ha dicho en la jurisprudencia que “la derogación es una figura que determina la existencia de una norma en un ordenamiento jurídico. Esa pertenencia de un enunciado prescriptivo es el presupuesto básico para iniciar un juicio de validez sobre una disposición de rango legal. Por ello, la Corte ha utilizado tal institución para identificar si tiene competencia para examinar la exequibilidad de una disposición de rango legal” (C-348 de 2017).

34. Los artículos 71 y 72 del Código Civil, así como la Ley 153 de 1887, establecen la existencia de tres clases de derogaciones: **expresa**, **tácita** y **orgánica**. De este modo, el artículo 71 del Código Civil establece, por una parte, que existe una **derogación expresa** cuando “*la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua*” y, por otra, que existe **derogación tácita** cuando “*la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior*”. Asimismo, el artículo 72 de este mismo Código desarrolla este último concepto al especificar que “[l]a derogación tácita deja vigente en las leyes anteriores, aunque versen sobre la misma materia, todo aquello que no pugna con las disposiciones de la nueva ley”. Finalmente, el artículo 3° de la Ley 153 de 1887 introduce la **derogación orgánica**, al señalar lo siguiente: “[e]stímase insubsistente una disposición legal (...) por existir una ley nueva que regula íntegramente la materia a que la anterior disposición se refería”.

35. Adicionalmente, la Corte también ha identificado la **subrogación**¹² como una modalidad de la derogación, la cual consiste en el “*acto de sustituir una norma por otra*”¹³. De manera precisa, este tribunal ha señalado que la subrogación se diferencia de la derogación “*como quiera que la primera, en lugar de abolir o anular una disposición del ordenamiento jurídico, lo que hace es reemplazar un texto normativo por otro. Por tanto, como resultado de la subrogación, las normas jurídicas preexistentes pueden ser derogadas, modificadas o sustituidas por otras nuevas, en todo o en parte*”¹⁴.

36. En relación con la competencia de la Corte respecto de normas subrogadas, se ha considerado que pueden presentarse las siguientes hipótesis:

- (i) Que la norma subrogada y la subrogatoria tengan la misma jerarquía e idéntico contenido. En estos casos, la Corte mantiene la competencia y puede optar por pronunciarse de fondo, aunque la norma demandada haya sido subrogada, e incluso puede optar por hacer la integración normativa, según las subreglas constitucionales vigentes; y
- (ii) Que la norma subrogada y la subrogatoria tengan la misma jerarquía, pero contenidos materialmente distintos. En estos casos, la Corte **no** puede integrar la unidad normativa, pues podría incurrir en un control oficioso que le está vedado, y deberá analizar si la norma subrogada mantiene consecuencias jurídicas mediante la revisión de una eventual producción de sus efectos.

37. Tratándose de casos en los que, como en el presente, se presentan transformaciones normativas, la Corte ha establecido que, como “metodología

¹² Corte Constitucional, sentencias C-019 de 2015, C-898 de 2001. Asimismo, debe decirse que la Corte Constitucional también se ha ocupado del fenómeno de la subrogación, clasificándolo como una modalidad de la derogatoria (sentencias C-668 de 2008, C-241 de 2014 y C-085 de 2019), que ocurre en los casos en los que se da la sustitución de una norma por otra posterior de igual jerarquía y similar o idéntico contenido (sentencias C-019 de 2015 y C-085 de 2019).

¹³ Corte Constitucional, sentencia C-502 de 2012.

¹⁴ Corte Constitucional, sentencia C-429 de 2019.

de análisis”¹⁵ debe comenzar por establecerse la vigencia de las disposiciones demandadas, comprobando el fenómeno ocurrido -derogatoria explícita, tácita, orgánica, subrogación- o cumplimiento de la hipótesis prescriptiva.

38. De verificarse que, en efecto, se está en presencia de alguna de estas situaciones, la Corte debe determinar si la norma derogada, subrogada o cumplida, mantiene su producción de efectos jurídicos¹⁶. Así, sólo en el caso de que se encuentre que la norma subsiste en el ordenamiento o, en su defecto, se verifique la producción de efectos actuales, esta corporación será competente para adelantar el juicio de constitucionalidad¹⁷.

39. En caso contrario, esto es, cuando no exista objeto de control por la derogatoria de la norma cuestionada y la ausencia de efectos jurídicos, la Corte Constitucional deberá inhibirse de proferir un pronunciamiento de fondo¹⁸. Esta decisión se justifica porque la función atribuida a este tribunal por el artículo 241 de la Constitución, para la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en lo que respecta a leyes expedidas por el Congreso de la República, únicamente se predica de normas vigentes o aquellas que, aunque derogadas, continúan produciendo algún efecto al momento de juzgar su constitucionalidad¹⁹.

40. Como se observa, si bien la Corte ha desarrollado de manera general ciertas reglas en materia de vigencia y subrogación²⁰, ha determinado que en cada caso se debe analizar si se mantiene o no la competencia para realizar un pronunciamiento de fondo, tras verificar si, en efecto, la norma continúa produciendo efectos. De este modo, la metodología planteada y las reglas enunciadas, no constituyen pautas inflexibles y de obligatorio cumplimiento que conlleven a concluir que, tras verificar el fenómeno de la subrogación, la

¹⁵ Corte Constitucional, sentencia C-429 de 2019.

¹⁶ Corte Constitucional, sentencias C-898 de 2001 y C-019 de 2015.

¹⁷ Por ejemplo, en un caso reciente y similar al presente, la Corte en sentencia C-044 de 2018, decidió inhibirse de pronunciarse de fondo sobre una demanda de inconstitucionalidad formulada contra el artículo 27 (parcial) de la Ley 48 de 1993, “*Por la cual se reglamenta el servicio de reclutamiento y movilización*”. En aquel caso, la demanda fue admitida el 15 de febrero de 2017, el proceso suspendido por virtud del Auto 305 del 21 de junio de 2017, y la norma demandada fue derogada durante el término de suspensión, por el artículo 81 de la Ley 1861 de 2017. En dicho proceso, la Corte verificó la ocurrencia de una derogatoria expresa y posteriormente, aplicando la reiterada jurisprudencia en la materia, verificó que la norma demandada no producía efectos jurídicos. Corte Constitucional, sentencias C-019 de 2015, C-044 de 2018 y C-085 de 2019.

¹⁸ Esta situación genera carencia actual de objeto o sustracción de materia, que impide un pronunciamiento de fondo. Sobre este tema, es posible consultar las sentencias C-505 de 1995 y C-215 de 2017.

¹⁹ La derogatoria de una norma, “*no es por sí misma motivo o causa para el rechazo de la demanda o para que la Corte profiera un fallo inhibitorio; lo anterior por cuanto la norma puede encontrarse produciendo efectos jurídicos*”. Corte Constitucional, sentencia C-1067 de 2008.

²⁰ En concreto, pueden citarse las sentencias C-019 de 2015, C-200 de 2019, C-429 de 2019, C-591 de 2019 y C-047 de 2020, en donde se desarrollan ciertas reglas sobre vigencia y subrogación de normas. No obstante, no puede considerarse que se trate de decisiones que constituyan un precedente frente al presente caso, por cuanto (i) aquellas decisiones analizan la constitucionalidad de normas de distinta naturaleza la acá estudiada, de modo que no se trata de asuntos equiparables a los estudiados en esta ocasión; (ii) en muchos casos, se culminó con fallos inhibitorios en donde la *ratio decidendi* no se basó en la aplicación de las reglas sobre subrogación citadas en las consideraciones de las sentencias; y (iii) en ninguna de las decisiones se estudió a profundidad las particularidades del caso y cómo esto afectaba la determinación de la Corte sobre la competencia, de modo que no resulta posible extender estas reglas a casos donde, como en el presente, se estudian normas sobre tributos con periodicidad que, por ende, afectan la vigencia y los efectos que deben ser considerados. En consecuencia, no podría concluirse que exista un precedente de obligatorio cumplimiento que resulte aplicable al presente caso.

Corte deba necesariamente realizar un pronunciamiento de fondo o considerar que la norma subrogada sigue produciendo efectos²¹. Esto, por cuanto la naturaleza misma de la norma estudiada puede modificar el estudio que adelanta la Corte y llevarla a considerar que no resulta posible realizar un pronunciamiento de fondo, de modo que resulta fundamental que el análisis de la Sala atienda las particularidades de cada caso concreto.

41. *Sobre el fenómeno de subrogación del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, por lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019, y la necesidad de inhibirse por sustracción de materia.* En el caso estudiado, debe considerarse que la demanda de la referencia fue presentada, el 11 de octubre de 2019, momento en el que la disposición de la referencia se encontraba produciendo plenos efectos. Sin embargo, en la sentencia C-481 de 2019 se estudió una demanda contra la integridad de Ley 1943 de 2018 “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”. En esta oportunidad, la Corte analizó la posible existencia de vicios de procedimiento en su formación y concluyó que se había vulnerado el principio de publicidad. Además, se adujo que el vicio señalado tenía el carácter de insubsanable. Por tanto, dispuso declarar inexecutable el texto completo de la Ley 1943 de 2018, con excepción del párrafo tercero del artículo 50, del artículo 110 del inciso primero del artículo 114 y del inciso primero del artículo 115, la ley estudiada. Esta declaratoria tuvo efectos diferidos, a partir del primero de enero de 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”²².

42. Sin embargo, antes de que se consolidara la referida inexecutable, el Congreso profirió la Ley 2010 de 2019²³. Esta ley es particularmente relevante por cuanto el artículo 136 adicionó los párrafos 5 y 6 del artículo 771.5 del Estatuto tributario, lo cual constituye una nueva regulación del reconocimiento fiscal de los pagos en efectivo para los contribuyentes del sector agropecuario. Es decir que, como se evidenciará a continuación, el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019 que regulaba los mismos párrafos terminó por subrogar el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, de la siguiente manera:

²¹ En efecto, no es del todo correcto afirmar que una norma derogada tiene efectos por el simple hecho de ser reproducida en una norma posterior. Esto, por cuanto la que realmente mantiene sus efectos es la norma que quedó vigente, es decir, la posterior. En consecuencia, afirmaciones de este tipo no pueden realizarse de manera generalizada, pues en cada caso debe analizarse la naturaleza y características propias de cada norma, con el fin de verificar si, en efecto, la norma derogada o subrogada sigue produciendo efectos.

²² En este aspecto, es relevante tener en consideración el precedente contenido en la sentencia C-088 de 2014, en el sentido de que una norma declarada inexecutable, con efectos diferidos, permite el estudio de nuevas demandas, siempre que se produzca cuando la disposición todavía se encuentra produciendo efectos. Incluso, en recientes providencias la Corte se ha pronunciado sobre la constitucionalidad de la ley de financiamiento, aun con posterioridad a proferida la sentencia C-481 de 2019. Al respecto, es posible consultar las sentencias C-593 de 2019 y C-096 de 2020.

²³ “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”.

Artículo 120 de la Ley 1943 de 2018	Artículo 136 de la Ley 2010 de 2019
<p>ARTÍCULO 120. RECONOCIMIENTO FISCAL DE LOS PAGOS EN EFECTIVO PARA LOS CONTRIBUYENTES PERTENECIENTES AL SECTOR AGROPECUARIO. Adiciónese un parágrafo quinto (5) al artículo 771-5 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:</p> <p>PARÁGRAFO 5o. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables pertenecientes al sector agropecuario, de las actividades agrícola, ganadera, pesquera, acuícola, avícola y forestal, así como los comercializadores del régimen SIMPLE y las cooperativas y asociaciones de productores del sector agrícola que comercialicen productos adquiridos directamente al productor, podrán tener reconocimiento fiscal dichos pagos como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:</p> <ul style="list-style-type: none"> - En el año 2019, el noventa por ciento (90%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales. - En el año 2020, el ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales. - En el año 2021, el setenta y cinco por ciento (75%) de los costos, deducciones, pasivos o impuesto descontables totales. - A partir del año 2022, el setenta (70%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales. 	<p>ARTÍCULO 136. Adiciónense los parágrafos 5 y 6 al artículo 771-5 del Estatuto Tributario, los cuales quedarán así:</p> <p>PARÁGRAFO 5o. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables pertenecientes al sector agropecuario, de las actividades agrícola, ganadera, pesquera, acuícola, avícola y forestal, así como los comercializadores del régimen SIMPLE y las cooperativas y asociaciones de productores del sector agrícola que comercialicen productos adquiridos directamente al productor, podrán tener reconocimiento fiscal dichos pagos como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:</p> <ul style="list-style-type: none"> - En el año 2020, el ochenta y cinco por ciento (85%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales. - En el año 2021, el setenta y cinco por ciento (75%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales. - A partir del año 2022, el setenta (70%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales. <p>PARÁGRAFO 6o. El cien por ciento (100%) de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes por compras de pescado fresco, congelado, refrigerado o salado, procedente de la Cuenca Amazónica, que se clasifique en las partidas arancelarias 0302, 0303 y 0305 del Arancel de Aduanas, cuyo ingreso se realice por la jurisdicción correspondiente al Municipio de Leticia, podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables.</p>

43. Por tanto, comprueba la Corte que el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 no puede ser objeto de control debido a que la referida modificación introducida por el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019 lo retiró del ordenamiento jurídico. Por tanto, esta Corte no está habilitada para controlar

dicha disposición, ante la inexistencia de objeto de control de constitucionalidad.

44. *Sobre la ausencia de efectos jurídicos de la norma demandada en el tiempo:* Visto lo anterior, le corresponde a la Corte analizar si la norma acusada, a pesar de haber perdido su vigencia, sigue produciendo efectos jurídicos. Sobre el particular, se destaca que el cumplimiento de obligaciones de pago de los contribuyentes, no extiende los efectos de la vigencia de la norma, la cual, por demás, agotó sus efectos en el tiempo, en la medida que, hoy en día no es posible dar aplicación a dicha norma, sino a lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019. De esta manera, la obligación tributaria -junto con el reconocimiento fiscal de los pagos en efectivo para los contribuyentes pertenecientes al sector agropecuario- se perfeccionó en 2019, a pesar de que se liquide y pague en 2020²⁴.

45. Con fundamento en estas razones, ante (i) la inexistencia de objeto de control de constitucionalidad²⁵, al haber sido subrogada integralmente la disposición demandada; y (ii) el hecho de que no se encuentra produciendo efectos jurídicos; la Corte Constitucional procederá a inhibirse de proferir un pronunciamiento de fondo respecto del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, por sustracción de materia²⁶.

46. Finalmente, como fue mencionado anteriormente, la norma demandada fue reproducida integralmente en la Ley 2010 de 2019. Sin embargo, dada la naturaleza de los cargos planteados contra la norma acusada, en el presente caso, la Corte se abstendrá de realizar una integración normativa con el artículo 136 de la mencionada ley. El uso de la integración normativa es excepcional y facultativo para el juez constitucional, tratándose de la integración normativa frente al fenómeno de la subrogación, la jurisprudencia constitucional sido clara en señalar que, si la norma subrogada y la subrogatoria tienen la misma jerarquía e idéntico contenido, la Corte *puede* hacer la integración normativa según las subreglas constitucionales vigentes²⁷. En esa medida, la Corte mantiene la competencia para determinar si, dadas las particularidades del caso puesto a su conocimiento, se hace necesario acudir a este mecanismo excepcional. En todo caso, debe resaltarse que la decisión de no integrar normativamente no resulta gravosa desde el punto de vista del acceso a la justicia (artículo 228 de la Constitución Política), pues nada le

²⁴ Al respecto, señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-377 de 2004, en la que se señaló que “los efectos jurídicos de una norma se producen en el momento en el que se atribuye la consecuencia normativa a la conducta establecida en su supuesto de hecho, independientemente de la oportunidad en la que ello sea declarado por la autoridad judicial”, por lo que, “[e]n estricto sentido, la norma derogada no estaría produciendo efectos por fuera de su ámbito temporal de vigencia, porque los mismos, en este evento, se predicen a un supuesto de hecho que ocurrió antes de que fuera derogada”. Así, concluyó dicha sentencia que “cuando la aplicación de una ley da lugar al surgimiento de una situación jurídica particular y concreta, es igualmente claro que en relación con tal situación, esa ley ha agotado sus efectos, sin que la declaratoria que en relación con los mismos se haga con posterioridad a la derogatoria de la ley pueda tenerse como un caso de ultraactividad de la misma”.

²⁵ Corte Constitucional, sentencia C-348 de 2017.

²⁶ Corte Constitucional, sentencia C-396 de 2019: Ante la verificación de la derogatoria y ausencia de efectos jurídicos de las normas demandadas, se concluyó que se produjo la sustracción de materia en el escenario del control abstracto de constitucionalidad. En consecuencia, la Corte Constitucional determinó inhibirse de realizar un pronunciamiento de fondo sobre el caso.

²⁷ Al respecto, ver: Corte Constitucional, sentencia C-019 de 2015, C-429 de 2019 y C-591 de 2019.

impide al ciudadano volver a presentar la demanda, pero esta vez, frente a la norma vigente que no fue integrada. La decisión de inhibición garantiza y permite mantener inalterado el carácter de justicia rogada de este tribunal, y evita así la realización de un control oficioso que le está vedado a esta Corte. En consecuencia, no sería adecuado acudir a la figura de la integración normativa, por cuanto los cargos elevados contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 no serían predicables respecto del artículo 136 de la Ley 2010 de 2019, de modo que cualquier decisión de la Corte sobre la primera no resultaría inocua y se mantendría así la coherencia del sistema jurídico. Por tanto, esta Corte no está habilitada para controlar esta disposición y, ante el cambio normativo, no puede emprender de oficio el control sobre la nueva norma, en virtud del carácter rogado de la acción pública de inconstitucionalidad²⁸.

C. SEGUNDA CUESTION PREVIA: INEXISTENCIA DE COSA JUZGADA MATERIAL

47. Por último, debe tenerse en consideración que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- solicitaron que la Corte se inhibiera de emitir un pronunciamiento con sustento en las consideraciones expuestas en las sentencias C-249 de 2013, C-264 de 2013 y C-932 de 2014, por la presunta existencia de *cosa juzgada material*²⁹.

48. No obstante, aclara esta Corte que, pese a que el cuestionamiento estudiado en su oportunidad es muy similar al ahora sometido a consideración de la Sala Plena, la disposición demandada en aquel entonces (artículo 26 de la Ley 1430 de 2010) cuenta con diferencias sustanciales y efectos diferentes que impiden asimilarlo a lo dispuesto en el artículo 307 de la Ley 1819 de 2016, que ahora se estudia, como se evidencia a continuación:

Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010	Artículo 307 de la Ley 1819 de 2016
ARTÍCULO 26. MEDIOS DE PAGO PARA EFECTOS DE LA ACEPTACIÓN DE COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS E IMPUESTOS DESCONTABLES. Se adiciona el Estatuto Tributario con el	ARTÍCULO 307. Modifíquense los parágrafos 1o, 2o y el párrafo transitorio, y adiciónense los parágrafos 3o y 4o al artículo 771-5 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así: PARÁGRAFO 1o. Podrán tener

²⁸ Este tribunal ha sostenido que pueden presentarse casos en los que, a pesar de la derogatoria o el cumplimiento de la prescripción normativa, lo demandado continúe produciendo efectos, o lo que es lo mismo, continúe regulando la realidad pese a su derogación, caso en el cual la Corte sería competente para emitir un pronunciamiento de fondo a pesar de la expulsión de la norma demandada del ordenamiento jurídico. Al respecto, es posible consultar las sentencias C-819 de 2011, C-192 de 2017 y C-046A de 2019.

²⁹ Como ha explicado esta Corporación, en sentencias como la C-007 de 2016, la distinción entre cosa juzgada formal y material se determina en función del objeto de control y, de manera particular, a partir de la distinción entre enunciado normativo y norma. Así, “[e]xistirá *cosa juzgada formal* cuando la decisión previa de la Corte ha recaído sobre un texto igual al sometido nuevamente a su consideración. Se tratará de *cosa juzgada material* cuando el pronunciamiento previo de la Corte examinó una norma equivalente a la demandada pero reconocida en un texto normativo diverso o, dicho de otra forma “la cosa juzgada material se predica de la similitud en los contenidos normativos de distintas disposiciones jurídicas” de manera que, aunque diferentes, producen los mismos efectos”.

Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010	Artículo 307 de la Ley 1819 de 2016
<p>siguiente artículo: Artículo 771-5. <i>Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables.</i> Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.</p> <p>Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.</p> <p>Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 80 de la Ley 31 de 1992.</p> <p>PARÁGRAFO. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:</p> <ul style="list-style-type: none"> – En el primer año, el menor entre el ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado o cien mil (100.000) UVT, o el cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales. – En el segundo año, el menor entre el setenta por ciento (70%) de lo pagado u ochenta mil (80.000) UVT, o el cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y 	<p>reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año, así:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. En el año 2018, el menor valor entre: <ol style="list-style-type: none"> a) El ochenta y cinco por ciento (85%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cien mil (100.000) UVT, y b) El cincuenta por ciento (50%) de los costos y deducciones totales. 2. En el año 2019, el menor valor entre: <ol style="list-style-type: none"> a) El setenta por ciento (70%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de ochenta mil (80.000) UVT, y b) El cuarenta y cinco por ciento (45%) de los costos y deducciones totales. 3. En el año 2020, el menor valor entre: <ol style="list-style-type: none"> a) El cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de sesenta mil (60.000) UVT, y b) El cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales. 4. A partir del año 2021, el menor valor entre: <ol style="list-style-type: none"> a) El cuarenta por ciento (40%) de lo pagado, que en todo caso no podrá superar de cuarenta mil (40.000) UVT, y b) El treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales. <p>PARÁGRAFO 2o. En todo caso, los pagos individuales realizados por personas jurídicas y las personas naturales que perciban rentas no laborales de acuerdo a lo dispuesto en este Estatuto, que superen las cien (100) UVT deberán canalizarse a través de los medios financieros, so pena de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales.</p> <p>PARÁGRAFO 3o. Tratándose de los pagos en efectivo que efectúen operadores de Juegos de Suerte y Azar, la gradualidad prevista en el párrafo anterior se aplicará de la siguiente manera:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. En el año 2018, el setenta y cuatro por

Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010	Artículo 307 de la Ley 1819 de 2016
<p>deducciones totales.</p> <p>– En el tercer año, el menor entre el cincuenta y cinco por ciento (55%) de lo pagado o sesenta mil (60.000) UVT, o el cuarenta por ciento (40%) de los costos y deducciones totales.</p> <p>A partir del cuarto año, el menor entre cuarenta por ciento (40%) de lo pagado o cuarenta mil (40.000) UVT, o el treinta y cinco por ciento (35%) de los costos y deducciones totales.</p> <p>Esta gradualidad prevista en el presente artículo empieza su aplicación a partir del año gravable 2014.</p>	<p>ciento (74%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</p> <p>2. En el año 2019, el sesenta y cinco por ciento (65%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</p> <p>3. En el año 2020, el cincuenta y ocho por ciento (58%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</p> <p>4. A partir del año 2021, el cincuenta y dos por ciento (52%) de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables totales.</p> <p>Para efectos de este párrafo no se consideran comprendidos los pagos hasta por mil ochocientas (1.800) UVT que realicen los operadores de juegos de suerte y azar, siempre y cuando realicen la retención en la fuente correspondiente.</p> <p>El presente tratamiento no será aplicable a los operadores de juegos de suerte y azar que cumplan con las normas de lavado de activos establecidas por las autoridades competentes en aquellos casos en que las entidades financieras por motivos debidamente justificados nieguen el acceso a los productos financieros para la canalización de los pagos de que trata este artículo. En este caso el contribuyente deberá aportar las pruebas correspondientes que acrediten tal hecho, incluyendo las comunicaciones de todas las entidades financieras que sustenten la negativa para abrir los productos financieros. Dichas entidades estarán obligadas a expedir la mencionada comunicación cuando nieguen el acceso a los productos anteriormente mencionados.</p> <p>PARÁGRAFO 4o. Los bancos y demás entidades financieras de naturaleza pública deberán abrir y mantener cuentas en sus entidades y otorgar los productos financieros transaccionales, usuales a los operadores de juegos de suerte y azar autorizados por Coljuegos y demás autoridades nacionales o territoriales competentes, mediante concesión, licencia o cualquier otro tipo de acto administrativo y a los operadores de giros postales,</p>

Artículo 26 de la Ley 1430 de 2010	Artículo 307 de la Ley 1819 de 2016
	<p>siempre y cuando cumplan con las normas sobre lavado de activos establecidas por las autoridades nacionales.</p> <p>PARÁGRAFO TRANSITORIO. El 100% de los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes durante los años 2014, 2015, 2016 y 2017 tendrán reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos, o impuestos descontables en la declaración de renta correspondiente a dicho período gravable, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos establecidos en las normas vigentes.</p>

49. Visto lo anterior, si bien, dichas disposiciones pretenden limitar el reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, a los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables. De hecho, la fijación de los porcentajes para el efecto en cada año es idéntico. Sin embargo, esta última disposición (i) elimina las alusiones frente a los medios de pagos en que deben canalizarse las transacciones³⁰; (ii) deja de referirse a que lo allí dispuesto no impide la extinción de las obligaciones, distintas al pago, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1625 del Código Civil y sin perjuicio de la validez del efectivo, en los términos del artículo 8° de la Ley 31 de 1992; (iii) incluye una regulación particular sobre el tratamiento aplicable a los operadores de juegos de suerte y azar, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo transitorio final; y (iv) las fechas de aplicación de las normas son diferentes, derivando en plazos de aplicación y consecuencias tributarias en diferentes períodos.

D. TERCERA CUESTIÓN PREVIA: APTITUD DE LA DEMANDA

50. *Aptitud de la demanda. Reiteración de jurisprudencia.* El Decreto 2067 de 1991, en su artículo 2°, establece los elementos que debe contener la demanda en los procesos de control abstracto de constitucionalidad. En particular, la norma precisa que las demandas de inconstitucionalidad deben presentarse por escrito, en duplicado, y deben cumplir con los siguientes requisitos: (i) señalar las normas cuya inconstitucionalidad se demanda y transcribir literalmente su contenido o aportar un ejemplar de su publicación oficial; (ii) señalar las normas constitucionales que se consideran infringidas; (iii) presentar las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) si la demanda se basa en un vicio en el proceso de formación de la norma demandada, se debe señalar el trámite fijado en la Constitución para expedirlo así como la forma en que éste fue quebrantado; y (v) la razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.

³⁰ Tales como depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.

51. Este tribunal ha reiterado que el tercero de los requisitos se conoce como “*concepto de la violación*”³¹. Tal requiere del demandante una carga material y no meramente formal, que no se satisface con la presentación de cualquier tipo de razones o motivos, sino que exige unos mínimos argumentativos de tal suerte que dichas razones o motivos no sean vagos, abstractos, imprecisos o globales, al punto de impedir que surja una verdadera controversia constitucional³².

52. Conforme a lo dispuesto por la Corte en las sentencias C-1052 de 2001 y C-856 de 2005, los siguientes son los mínimos argumentativos que comprenden el “*concepto de la violación*”: *claridad*, cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; *certeza*, cuando la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente y no en una que el actor deduce de manera subjetiva, valga decir, cuando existe una verdadera confrontación entre la norma legal y la norma constitucional; *especificidad*, cuando se define o se muestra cómo la norma demandada vulnera la Carta Política; *pertinencia*, cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y *suficiencia*, cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada.

53. *Análisis de la aptitud sustancial de los cargos propuestos por el demandante contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016.* Visto lo anterior, se tiene que es relevante estudiar la aptitud de los cargos propuestos por el demandante contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, en consideración a que la Procuraduría General de la Nación solicitó la inhibición, por considerar que no se cumplieron las cargas argumentativas mínimas para obtener un pronunciamiento de fondo. Así, adujo que la Corte Constitucional no debía pronunciarse por los cargos de inconstitucionalidad por violación de la equidad tributaria, de la libertad de empresa y de la libre competencia.

Aptitud sustancial del Cargo No. 1 por violación al principio de igualdad (art. 13 de la Constitución) y Cargo No. 2 por desconocimiento de la equidad tributaria (arts. 95.9 y 363 de la Constitución)

54. Debe aclararse que el Ministerio Público no cuestionó la aptitud de la demanda respecto al cargo de igualdad, el cual, en los términos presentados, satisface los presupuestos mínimos para obtener un pronunciamiento de

³¹ Corte Constitucional, sentencias C-206 de 2016 y C-207 de 2016, entre otras.

³² Al respecto, en la sentencia C-372 de 2011, la Corte manifestó: “(...) con base en la jurisprudencia constitucional se ha considerado que “la apreciación del cumplimiento de tales requerimientos ha de hacerse en aplicación del principio *pro actione* de tal manera que se garantice la eficacia de este procedimiento vital dentro del contexto de una democracia participativa como la que anima la Constitución del 91. Esto quiere decir que el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrá de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo”.

fondo. Lo anterior es así, por cuanto, este tribunal constata que el cargo se soporta sobre razones *claras* en tanto siguen un hilo conductor en la argumentación que, *prima facie*, permite comprender la presunta inconformidad entre la expresión demandada y los mandatos constitucionales señalados. En efecto, el demandante afirma que se vulnera la igualdad, pues se exige que contribuyentes con la misma capacidad contributiva tengan las mismas cargas tributarias. Sin embargo, la disposición demandada establece un criterio de diferenciación (pagos en efectivo), que impide aplicar una deducción total de ellos como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables. Dicho criterio, sostiene el demandante, no es razonable ni proporcionado pues no consulta la realidad de los pagos realizados.

55. En segundo lugar, el cargo anotado cumple con el requisito de *certeza*, pues el planteamiento de los accionantes recae sobre una proposición jurídica que, *prima facie*, se desprende del contenido de la norma demandada. Igualmente, el cargo es *específico* y *pertinente* pues expone las razones por las cuales el criterio de diferenciación y la divergencia de trato serían contrarias al artículo 13 de la Constitución. Por ello, la sustentación de este cargo se hizo a partir de los elementos de juicio necesarios requeridos por la jurisprudencia para despertar una duda sobre la constitucionalidad de la expresión acusada, evidenciándose el cumplimiento del requisito de *suficiencia*³³.

56. Ahora bien, le corresponde a la Corte establecer la aptitud de la demanda respecto al cargo de equidad tributaria, pues la Procuraduría General de la Nación cuestionó que tal carecía de *certeza*, porque la medida impuesta no comporta una carga exagerada en detrimento del contribuyente. De tal manera, consideró que no es suficiente para cuestionar una disposición tributaria la imposibilidad que tiene cierto grupo para acceder a un beneficio. Por el contrario, adujo que la disposición demandada, lejos de imponer mayores cargas, contempla una implementación gradual basada en cierto porcentaje. No obstante, contrario a lo anterior, la Corte constata que la proposición del demandante sí podría quedar comprendida en los términos de un presunto desconocimiento a la equidad tributaria porque, al impedir que ciertos pagos en efectivo sean deducibles como costos, pasivos o impuestos descontables, *prima facie*, ello podría interferir con una faceta de la equidad

³³ La Corte Constitucional ha exigido para la configuración del cargo de igualdad, unos presupuestos adicionales como así se puso de presente en la sentencia C-841 de 2010: “*Esta corporación ha sido consistente en destacar, que para estructurar un verdadero cargo de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, no es suficiente con sostener que la disposición objeto de controversia establece un trato diferente entre dos o más personas, grupos o sectores y que ello es contrario al artículo 13, como en esta oportunidad lo pretenden los demandantes. Se requiere también, que se identifique claramente el término de comparación y, a su vez, que se señalen los motivos o razones por los cuales se considera que la supuesta diferencia es inconstitucional, respaldando tal afirmación con verdaderos cargos de constitucionalidad dirigidos a cuestionar directamente el fundamento de la medida. El cumplimiento de esta exigencia es particularmente relevante, pues, siguiendo la hermenéutica constitucional sobre la materia, la realización de la igualdad no le impone al legislador la obligación de otorgar a todos los sujetos el mismo tratamiento jurídico, ya que no todos se encuentran bajo situaciones fácticas similares ni gozan de las mismas condiciones o prerrogativas personales e institucionales*”. // “*En ese sentido, quien promueve el juicio de igualdad, tiene la carga argumentativa de demostrar, siquiera sumariamente, no solo que los sujetos respecto de los cuales se pretende aplicar el juicio son en realidad comparables fáctica o jurídicamente, sino también, que la diferencia de trato que se genera es discriminatoria en perjuicio de uno de los sujetos (...)*”.

tributaria al determinar que el monto a pagar por concepto del tributo se defina sin atender la capacidad de pago del contribuyente³⁴. Lo afirmado por el Ministerio Público, no obstante, es absolutamente relevante en el análisis de fondo que deberá realizar la Corte sobre el particular.

57. No obstante, advierte este tribunal que el cargo de equidad no puede entenderse en este caso como uno independiente al de igualdad, pese a las estructurales diferencias que existen entre cada uno, en tanto las premisas en las que se funda el último de ellos parte de argumentos ya expuestos para el primero de los cargos. Se trata, por tanto, de una noción complementaria al juicio de igualdad propuesto y, por ello, como metodología de la decisión tales cuestionamientos serán estudiados de manera conjunta.

58. Por tanto, se considera que se cumple con la carga argumentativa mínima, en los términos ya expuestos, en tanto el hilo conductor de la argumentación, *prima facie*, permite comprender la presunta inconformidad entre la expresión demandada y los mandatos constitucionales señalados. Asimismo, lo anterior cumple con el requisito de *certeza*, pues el planteamiento de los accionantes recae sobre una proposición jurídica que, *prima facie*, se desprende del contenido de la norma demandada. Igualmente, el cargo es *específico y pertinente* pues expone las razones por las cuales la diferencia de trato puede oponerse a los artículos 95.9 y 363 de la Constitución.

Aptitud sustancial del Cargo No. 3 por desconocimiento de la libertad de empresa y competencia (art. 333 de la Constitución)

59. En relación con este cargo propuesto por el accionante, considera la Corte que carece de aptitud sustancial por varias razones. En primer lugar, no puede identificarse un cuestionamiento cierto y específico basado en este cargo. En este sentido, se tiene que el cargo carece de *certeza*, ya que el efecto que le da el demandante a la norma no se deriva del texto, sino de la suposición del demandante; así como, el argumento carece de *especificidad*, por cuanto el demandante plantea que el mayor valor de los impuestos a pagar de quienes canalizan todas sus operaciones en efectivo termina por generar un desequilibrio económico que afecta la libre competencia, por los mayores costos a los que se ven sometidos los agentes que no bancarizan su modelo de pago. Sin embargo, con ello no logra demostrar, de forma preliminar, cómo se restringe el artículo 333 de la Constitución, que plantea que “[l]a actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley”. Así, la demanda no consigue evidenciar que la disposición en estudio restrinja la posibilidad de escoger un determinado modelo económico, sino que lo planteado es que es que el contribuyente tiene absoluta libertad de adoptar el modelo de negocios que mayores beneficios tributarios le reporte. No puede compartir la Corte la

³⁴ Esta particular faceta de la equidad tributaria fue individualizada recientemente en la sentencia C-521 de 2019. En la cual, este cargo a pesar no referirse a equidad tributaria vista en el sistema, han sido admitidos por la Corte para evaluar la compatibilidad de la norma con el principio de equidad tributaria.

argumentación del demandante, en el sentido de que sólo por establecer una diferencia en materia tributaria, se está imponiendo requisitos adicionales o barreras de acceso a un mercado determinado.

60. En segundo lugar, también debe considerarse que el cargo carece de *suficiencia*, dado que la demanda no cuenta con un alcance persuasivo capaz de despertar una duda mínima sobre la constitucionalidad del artículo el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, en los términos propuestos respecto al desconocimiento de la libertad de empresa y competencia. Dada la ausencia de argumentación del demandante respecto del Cargo No. 3, la Corte no emitirá un pronunciamiento de fondo respecto del cargo por violación del artículo 333 de la Constitución.

E. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO, METODOLOGÍA Y ESTRUCTURA DE LA DECISIÓN

61. A partir de lo expuesto en la Secciones B y C, la Corte determinó que debía inhibirse en relación con los cargos presentados contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, al no existir objeto de control por la modificación introducida por el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019. Asimismo, se dispuso la ineptitud del cargo formulado en la demanda por el desconocimiento de la libertad de empresa y competencia (artículo 333 superior), el cual había sido formulado contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016. En virtud de lo anterior, le corresponde a este tribunal resolver el siguiente problema jurídico: *¿El legislador vulneró, con la expedición del artículo 307 de la Ley 1819 de 2016, los principios de igualdad (art. 13) y de equidad tributaria (arts. 95(9) y 363 CP), al establecer que los contribuyentes o responsables que realicen pagos en efectivo sólo podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, de cierto porcentaje de los pagos en efectivo?*

62. Para resolver el problema jurídico expuesto, en primer lugar, la Corte (i) estudiará la potestad de configuración del Legislador en materia tributaria y, en particular, el establecimiento de costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables. En segundo lugar, (ii) analizará los límites constitucionales a la potestad legislativa en la imposición de tributos. Para el efecto, se enfatizará en el principio de equidad tributaria. Finalmente, (iii) con base en las reglas que se deriven de este análisis, se procederá a resolver el caso concreto.

F. LA AMPLIA POTESTAD DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR PARA ESTABLECER COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS O IMPUESTOS DESCONTABLES³⁵

63. El numeral 12 del artículo 150 de la Constitución establece que el Congreso de la República es la entidad del Estado autorizada para establecer

³⁵ Se debe aclarar que algunas de las consideraciones expuestas en esta providencia, ya fueron desarrolladas por la Corte en la sentencia C-606 de 2019.

contribuciones fiscales y parafiscales y, por consiguiente, para definir en cada uno de ellos los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y el tiempo de vigencia de los tributos (art. 338 CP)³⁶.

64. De acuerdo con lo señalado por esta Corte, esa prerrogativa, “*se funda en el principio democrático, puesto que es el legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo*”³⁷. En ese orden, este tribunal ha señalado que, por mandato expreso de la Carta, el Legislador goza de una amplia potestad de configuración y de “*la más amplia discrecionalidad*”³⁸ en materia tributaria, lo que le permite fijar la política fiscal mediante la creación, modificación, disminución, aumento o eliminación de los tributos, tales como impuestos, tasas y contribuciones³⁹.

65. Esa amplia potestad de configuración en materia tributaria comprende también la facultad para establecer deducciones, encaminadas a la determinación de la renta líquida gravable como base para la aplicación de la tarifa en el régimen del impuesto sobre la renta. Sobre el particular, esta Corte ha manifestado que “*el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables,*”⁴⁰. Sobre las deducciones, de manera específica, ha dicho la jurisprudencia que se trata de “*un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Esas deducciones si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y constituyen un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, pueden ser derogadas, disminuidas o ampliadas por el legislador, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución*”⁴¹.

66. Asimismo, este tribunal ha señalado que el Legislador cuenta con una amplia potestad de configuración “*para señalar qué puede ser deducible de la renta a fin de establecer el impuesto o qué se puede deducir de los impuestos pagados*”⁴². La concepción de las deducciones se encuentra dentro de la órbita propia del Legislador y, por lo tanto, estas pueden ser derogadas, disminuidas, modificadas o ampliadas por éste, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución⁴³. Adicionalmente, la Corte ha destacado que las deducciones pueden establecerse “*por razones de política económica, social, ambiental, fiscal o para realizar la igualdad real y efectiva*”⁴⁴ que, por su naturaleza, pueden ser determinadas sólo por el Congreso de la

³⁶ Corte Constitucional, sentencias C-188 de 1998, C-717 de 2003 y C-393 de 2016.

³⁷ Corte Constitucional, sentencia C-393 de 2016, y C-119 de 2018.

³⁸ Corte Constitucional, sentencia C-007 de 2002.

³⁹ Corte Constitucional, sentencia C-010 de 2018.

⁴⁰ Corte Constitucional, sentencia C-007 de 2002.

⁴¹ Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

⁴² Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

⁴³ *Ibíd.*

⁴⁴ Corte Constitucional, sentencia C-209 de 2016.

República, con sujeción a las normas constitucionales vigentes. Por último, reconocer cierta flexibilidad al Legislador para establecerlas, resulta de la mayor importancia⁴⁵.

67. En efecto, esta Corte respecto de la amplia potestad de configuración del Legislador ha señalado que “[e]s tan extenso su margen de acción que podría, siempre y cuando respete los preceptos y principios superiores, derogar todas las deducciones o beneficios que hubiese concedido en normas anteriores, en virtud de la facultad otorgada por el artículo 150, numeral 1, C.P. Y puede, bajo esa óptica, decir qué cobija uno u otro impuesto para efectos de aplicar deducciones y establecer el límite de tales deducciones sin contrariar la Carta Política. La deducción, debe destacarse, no tiene carácter constitucional sino legal, no existe ningún precepto superior que prohíba las deducciones y menos que obligue al legislador a concebirlas”⁴⁶.

G. LÍMITES A LA POTESTAD DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA⁴⁷

68. La potestad legislativa en materia tributaria, pese a que es amplia no es absoluta⁴⁸. Existen precisos mandatos constitucionales a los que se encuentra sometido el Congreso, al ejercer sus competencias en materia tributaria⁴⁹. Entre ellos, se debe destacar el respeto de los derechos fundamentales (art. 2 C.P.), la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales (art. 95.9 C.P.), la observancia del principio de legalidad (art. 338 C.P.)⁵⁰, el cumplimiento de los principios de equidad, capacidad contributiva, eficiencia⁵¹ y progresividad, así como el principio de no retroactividad (art. 363 C.P.).

69. **Estos límites pueden clasificarse en: (a) aquellos que se refieren a los tributos individualmente considerados; y (b) aquellos que se refieren, en principio, al sistema tributario en su conjunto**⁵². Así el Legislador,

⁴⁵ Sobre esto, la sentencia C-643 de 2002 señaló que “En asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que éste debe cumplir. La imposición de tributos es básica en toda sociedad al constituirse en el instrumento eficaz de la política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento, hacer inversiones, obras públicas, satisfacer necesidades básicas, en fin, todas aquellas actividades destinadas a satisfacer las necesidades básicas y a promover la prosperidad general y el bienestar de todos los habitantes. Además, es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95-9 C.P.)”.

⁴⁶ Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

⁴⁷ Se debe aclarar que algunas de las consideraciones expuestas en esta providencia, ya fueron desarrolladas por la Corte en la sentencia C-606 de 2019.

⁴⁸ Corte Constitucional, sentencias C-544 de 1993, C-674 de 1999, C-741 de 1999, C-1060 A de 2000, C-007 de 2002, C-717 de 2003 y C-615 de 2013.

⁴⁹ Corte Constitucional, sentencia C-388 de 2016.

⁵⁰ La Corte ha definido la *legalidad*, como el principio según el cual los tributos tienen como fuente la ley, la cual debe contener todos los elementos de la obligación tributaria (arts. 150, numerales 11 y 12 y 338 C.P.). Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

⁵¹ En el sistema tributario, la Corte ha señalado que la *eficiencia* (art. 363 C.P.) es un principio que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. En desarrollo de éste el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo de sus actividades económicas. Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

⁵² Corte Constitucional, sentencia C-388 de 2016.

respecto del tributo individualmente considerado, como ya se indicó, (i) no puede adoptar decisiones retroactivas; (ii) debe establecer sus elementos; y (iii) debe abstenerse de adoptar medidas confiscatorias. Por su parte, en la determinación de los tributos en su conjunto o sistémicos, siguiendo la idea de sistema tributario referido en el artículo 363 superior, el Legislador (i) debe considerar la capacidad contributiva de los obligados de manera tal que no existan tratos contrarios a la equidad y que se optimicen las exigencias del principio de progresividad⁵³; y (ii) debe ocuparse de diseñar un sistema que sea eficiente en el recaudo y administración de los tributos, entre otros.

70. En atención al cargo por violación a los artículos 95.9 y 363 de la Constitución formulado por el demandante, a continuación, la Corte se referirá al principio de equidad como elemento orientador de la potestad de configuración del Legislador.

H. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD Y EL PRINCIPIO DE IGUALDAD, COMO ORIENTADORES DE LA POTESTAD DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA⁵⁴

71. El artículo 95.9 de la Constitución establece que los ciudadanos deben “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Por su parte, el artículo 363 de la Carta dispone que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

Sobre el principio de equidad tributaria, como límite sistémico y estructural a la potestad de configuración del Legislador

72. El principio de equidad tributaria exige que, en la determinación de los tributos, el Legislador debe considerar la capacidad contributiva de los obligados con el objeto de “evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”⁵⁵. Ha señalado la jurisprudencia que “el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insostenible y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal”⁵⁶ (subrayado fuera del texto original).

⁵³ Para un análisis comprehensivo de los principios que rigen el sistema tributario, ver sentencia C-776 de 2003.

⁵⁴ Se debe aclarar que algunas de las consideraciones expuestas en esta providencia, ya fueron desarrolladas por la Corte en la sentencia C-606 de 2019.

⁵⁵ Corte Constitucional, sentencia C-218 de 2015.

⁵⁶ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

73. De acuerdo con la jurisprudencia⁵⁷, la equidad tributaria tiene dos manifestaciones: (i) la *equidad horizontal*, según la cual “*los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago*”⁵⁸; y (ii) la *equidad vertical*, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor proporción de gravamen.

74. Así, debe considerarse que el principio de equidad tributaria cuenta con una naturaleza *estructural*, en virtud de la cual el sistema tributario debe ser equitativo en su *integridad*⁵⁹. En tal sentido, la Corte ha señalado que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto; y no a un determinado tributo aisladamente considerado⁶⁰. Por ende, es preciso analizar el impacto de “*una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema*”⁶¹. Sobre el particular, la sentencia C-776 de 2003 señaló que: “[E]l alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados”. De allí que, al hacer referencia a la sentencia C-1060A de 2001 se adujo que la Corte había expresado que “*la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho (...)*”.

75. Así pues, en razón a la naturaleza preponderantemente sistémica o estructural, la Corte ha señalado que la Constitución autoriza al Legislador para “*alterar en principio el equilibrio del sistema tributario*”⁶² e “*incidir proporcionalmente en la equidad con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante*”⁶³. Desde este enfoque, las diferencias de trato que establezca el Legislador, en la configuración del sistema tributario, es *–prima facie–* constitucional⁶⁴.

Sobre el principio de igualdad, como límite individual a la potestad de configuración del Legislador

76. Ahora bien, respecto a la vigencia del principio de igualdad, habida cuenta de su estructura, se ha reconocido en la jurisprudencia una metodología de análisis propia, que corresponde al juicio de proporcionalidad. En esta dirección, “*la medida legislativa resultará compatible con la Constitución, adoptándose el nivel de escrutinio menos riguroso propio de las normas tributarias, cuando se acredite que “(i) si el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato es*

⁵⁷ Corte Constitucional, sentencias C-600 de 2015, C-120 de 2018 y C-056 de 2019.

⁵⁸ Corte Constitucional, sentencia C-397 de 2011.

⁵⁹ Corte Constitucional, sentencias C-409 de 1996, C-643 de 2002, C-1149 de 2003 y C-776 de 2003.

⁶⁰ Corte Constitucional, sentencias C-463 de 2002 y C-776 de 2003.

⁶¹ Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

⁶² Corte Constitucional, sentencia C-250 de 2003.

⁶³ Corte Constitucional, sentencias C-249 de 2013 y C-010 de 2018.

⁶⁴ Corte Constitucional, sentencias C-178 de 2016 y C-388 de 2016.

*legítimo, (ii) si el medio empleado no está expresamente prohibido y (iii) si dicho medio es adecuado para alcanzar el fin buscado*⁶⁵.

77. En tal contexto, la Corte ha estudiado la fijación de tratos diferentes por el Legislador, en relación con la configuración del sistema tributario⁶⁶. No obstante, ha concluido que “(...) *tales sacrificios (principio de equidad) no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicán del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico*”⁶⁷.

78. Como consecuencia de lo anterior, el análisis de constitucionalidad de medidas tributarias que potencialmente interfieran con el principio de equidad tributaria contendrá dos etapas de análisis. En primer lugar, deberá determinarse si la diferencia de trato tiene un carácter definitorio, es decir, no puntual o accesorio, sino trascendental. En segundo lugar, si siendo trascendental, la norma transforma al sistema tributario en su conjunto⁶⁸ en uno distinto. Incluso verificado lo anterior, el juez constitucional debe evaluar si dicha afectación se encuentra justificada. Con este fin, para este caso⁶⁹, el juez debe adelantar un test de constitucionalidad de intensidad *leve*⁷⁰, lo que supone analizar (i) la razonabilidad de la medida, es decir, que la diferenciación se apoya en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y; (ii) su idoneidad para alcanzar dicho propósito. Lo anterior, por cuanto, (i) se trata de una materia sometida a reserva de ley donde se reconoce al Legislador un amplio grado de configuración legislativa, sino además, (ii) no existe evidencia de que la distinción objeto de examen implique la afectación del goce de derechos fundamentales, se

⁶⁵ Corte Constitucional, sentencia C-266 de 2019.

⁶⁶ No obstante, como se ha dicho, la Corte ha declarado en varias ocasiones la constitucionalidad de deducciones que eran censuradas por su presunta afectación al principio de equidad tributaria, porque de manera global favorece un principio general del sistema tributario. Entre otras, es posible consultar las sentencias C-409 de 1996, C-153 de 2003, C-264 de 2013, C-733 de 2003, C-249 de 2013, C-266 de 2019

⁶⁷ Corte Constitucional, sentencias C-409 de 1996 y C-264 de 2013.

⁶⁸ Corte Constitucional, sentencias C-463 de 2002 y C-776 de 2003.

⁶⁹ Si bien el test de razonabilidad leve es la regla general en materia tributaria, las medidas tributarias también han sido objeto de otros tipos de test. Por ejemplo, en la sentencia C-520 de 2016 la Corte estableció varios ejemplos que se apartan de la tesis sobre la exclusividad del test leve en medidas tributarias. El test intermedio ha sido empleado por la Corte para analizar la razonabilidad de una medida legislativa, en especial (1) cuando la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental (En este punto debe entenderse que se hace referencia a una faceta negativa o prestacional mínima y exigible de forma inmediata en virtud de la Constitución o el DIDH), o (2) cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia. A su turno, el test estricto de proporcionalidad será el mecanismo en los siguientes casos (1) cuando está de por medio una clasificación sospechosa de las prohibidas en la constitución; (2) cuando la medida recae principalmente en personas en condiciones de debilidad manifiesta, grupos marginados o discriminados, sectores sin acceso efectivo a la toma de decisiones o minorías insulares y discretas; (3) cuando la medida que hace la diferenciación entre personas o grupos prima facie afecta gravemente el goce de un derecho constitucional fundamental; (4) cuando se examina una medida que crea un privilegio.

⁷⁰ Corte Constitucional, sentencias C-015 de 2014 y C-520 de 2016, entre otras. El test de intensidad leve “*se limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, valga decir, a verificar si dichos fin y medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero. Esta regla se formula a partir de dos importantes consideraciones: el principio democrático, en el que se funda el ejercicio de las competencias del legislador, y la “presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas”.*

predique de sujetos de especial protección constitucional, se funde en criterios sospechosos de discriminación, o conlleve una medida regresiva de esos mismos derechos.

79. Es importante resaltar que la Corte Constitucional ha declarado en varias ocasiones la constitucionalidad de deducciones, costos, entre otros, que eran censuradas por su presunta afectación al principio de equidad tributaria⁷¹:

(a) *Sentencia C-409 de 1996*: La Corte Constitucional declaró la constitucionalidad del artículo 4 (parcial) de la Ley 223 de 1995 que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. La corporación señaló que la diferenciación de trato no era contraria a la Carta al estar justificada en términos de eficiencia. Igualmente resaltó el carácter sistémico de los principios de equidad y eficiencia afirmando que *“la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro (...)”*⁷².

(b) *Sentencia C-153 de 2003*: La Corte declaró la constitucionalidad del artículo 121 (parcial) del Decreto 624 de 1989 que establecía la deducibilidad de los gastos efectuados en el exterior por pagos a comisionistas para compras o ventas de mercancías y no para compras o ventas de servicios. La Corte señaló que la medida no era contraria al principio de equidad pues buscaba incentivar la compra de servicios producidos en el país, debido a la situación de desventaja que estos tienen en el mercado mundial.

(c) *Sentencia C-733 de 2003*: La Corte declaró la constitucionalidad del artículo 3° de la Ley 383 de 1997 el cual sujetaba la procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables, a que las operaciones económicas constaran en facturas y documentos equivalentes. La Corte señaló que esta medida era constitucional porque la exigencia es una obligación formal de los contribuyentes, y atiende a garantizar la transparencia y la eficiencia en el sistema tributario.

(d) *Sentencia C-249 de 2013*: La Corte declaró la exequibilidad del artículo 26 (parcial) de la Ley 1430 de 2010 el cual supeditó la aceptación de los costos, deducciones y descuentos en el cálculo del impuesto de la renta, a que los pagos se canalizaran a través del sistema financiero. La Corte reconoció que un efecto de esta norma era que dos contribuyentes con ingresos netos iguales, que hayan incurrido en los mismos costos, pagado los mismos pasivos e impuestos descontables, podrían terminar pagando montos dinerarios impositivos desiguales, si uno de ellos hace todos sus pagos a través del sistema financiero. Sin embargo, señaló que esta disposición estaba justificada por virtud del principio de eficiencia y, además, atiende a

⁷¹ Corte Constitucional, sentencia C-308 de 2017.

⁷² En el mismo sentido ver, sentencia C-264 de 2013.

objetivos de naturaleza fiscal y extra fiscal, como incentivar la bancarización y la formalización de las actividades económicas, y facilitar el control del sistema tributario.

(e) *Sentencia C-266 de 2019*: La Corte Constitucional analizó la constitucionalidad del artículo 55 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 el cual establece que el costo fiscal 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. En este caso, el demandante argumentaba que no existía ninguna razón que distinguiera, en lo relativo a obligaciones tributarias, a las personas obligadas a llevar contabilidad y a las que no, por lo que para este la norma establecía un tratamiento diferenciado injustificado. En dicho caso, la Corte Constitucional concluyó que la disposición demandada no vulneraba el principio de equidad tributaria y por lo tanto era constitucional pues (i) la distinción entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no está fundada en la capacidad probatoria y contable de los primeros; (ii) la diferenciación examinada no implica una afectación desproporcionada; (iii) la decisión del Legislador de distinguir entre quienes están legalmente *obligados* a llevar contabilidad, y no solo quienes deciden conformar libros de comercio, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica; y (iv) la existencia de otros medios de prueba para probar el costo fiscal, no es relevante a efectos de analizar la constitucionalidad de la disposición. El test de constitucionalidad aplicable a medidas tributarias es leve y por tanto no se requiere analizar la *necesidad* de la medida.

(f) *Sentencia C-606 de 2019*: La Corte declaró la exequibilidad del artículo 77 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, respecto de la expresión contenida en la norma “obligados a llevar contabilidad”, consideró el tribunal que dicha norma no afecta el principio de equidad tributaria. La diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, está en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario. Dicha diferencia se encuentra justificada pues (i) los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación; (ii) los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en una situación jurídica y fáctica igual a la de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad, y la diferencia de trato no resulta desproporcionada, por cuanto, la decisión del Legislador de distinguir entre quienes están obligados y los que no, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica; y (iii) en cualquier caso, establecer la contabilidad como requisito para acceder a la deducción por depreciación persigue una finalidad constitucionalmente legítima, cual es propender por la eficiencia del sistema tributario y en particular del recaudo del impuesto sobre la renta.

80. A partir de lo expuesto, la Corte debe concluir que (i) el Legislador goza de una amplia potestad de configuración para establecer deducciones,

así como las condiciones para su reconocimiento y (ii) en razón a dicho margen y del carácter preponderantemente sistémico del principio de equidad tributaria, las medidas que establezcan diferenciaciones de trato entre contribuyentes para efectos de ser beneficiarios de las deducciones son, *prima facie*, constitucionales. Así, (iii) Las diferenciaciones de trato sólo serán contrarias a la Constitución si se comprueba, a través de un test leve de proporcionalidad, que las deducciones afectan el sistema tributario en su integridad al introducir diferenciaciones de trato exageradas, notoriamente discriminatorias y manifiestamente desproporcionadas. Para ello, deberá determinarse (iv) la razonabilidad de la medida, es decir, que la diferenciación se apoye en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y su idoneidad para alcanzar dicho propósito.

I. SOLUCIÓN AL CASO CONCRETO. LA DETERMINACIÓN DEL LEGISLADOR DE LOS LÍMITES PARA COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS O IMPUESTOS DESCONTABLES DE PAGOS EN EFECTIVO, Y PROFUNDIZACIÓN EN EL REQUISITO DE BANCARIZACIÓN OBEDECE A UNA FINALIDAD CONSTITUCIONAL Y ES UNA MEDIDA IDÓNEA PARA ALCANZAR DICHO PROPÓSITO

81. *Sobre el contenido y alcance de la disposición demandada, y el reproche de constitucionalidad formulado por el demandante.* El artículo 307 de la Ley 1819 de 2016, demandado parcialmente, establece un límite para que los pagos en efectivo que realicen los responsables o contribuyentes - representados en costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables- tengan un reconocimiento fiscal en su favor. En particular, la disposición demandada establece que sólo serán tenidos en consideración un porcentaje de aquellos pagos en efectivo realizados para cada año y siempre que no excedan los UVT, allí dispuestos. Asimismo, preceptúa que los pagos efectuados por personas jurídicas y naturales que perciban rentas no laborales, que excedan los 100 UVT, deberán canalizarse a través de los medios financieros, *so pena* de su desconocimiento fiscal como costo, deducción, pasivo o impuesto descontable en la cédula correspondiente a las rentas no laborales. Finalmente, prescribe unos supuestos diferenciados en favor de los operadores de suerte y azar, de los cuales pueden quedar excluidos, si cumplen las normas de lavado de activos, establecidas por las autoridades competentes, en aquellos casos en que las entidades financieras por motivos debidamente justificados nieguen el acceso a los productos financieros para la canalización de los pagos de que trata este artículo.

82. En este contexto, el demandante señala que la disposición acusada es contraria a los principios de igualdad y equidad tributaria. De manera que la limitación porcentual impuesta sobre los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes constituye un trato diferenciado que, a su vez, se considera injustificado, porque termina por afectar los modelos de negocios basados en la circulación de efectivo, frente a las empresas que se encuentran totalmente bancarizadas. Tal límite, además, considera el ciudadano resulta

absoluto e irrazonable, pues anula la posibilidad de demostrar, mediante otros medios probatorios, la efectiva causación de costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables. Por lo cual, considera que ello no sobrepasa el test de intensidad intermedia, que solicita sea aplicado, pues la disposición demandada se consideró desproporcionada para el fin de fortalecer el control fiscal.

83. *Análisis del artículo 307 (parcial), frente a los reproches de constitucionalidad contra los artículos 95.9 y 363 superiores y precedentes aplicables al mismo.* Tal y como se explicó de forma precedente -sección H *supra*-, a partir de la aplicación de un juicio de intensidad leve⁷³, la primera etapa del escrutinio judicial aplicable para determinar vulneraciones al principio de equidad tributaria consiste en establecer si se presenta una afectación, *preliminar*, al mismo. Lo anterior, supone analizar, en *primer lugar*, si la diferencia de trato tiene un carácter definitorio, es decir, no puntual o accesorio, sino trascendental; y, en *segundo lugar*, si siendo trascendental, la norma transforma al sistema tributario en su conjunto⁷⁴, en uno distinto. Tras verificar lo anterior, el juez constitucional debe evaluar si dicha afectación se encuentra justificada. Ello supone pronunciarse sobre (i) la razonabilidad de la medida, es decir, que la diferenciación se apoya en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y; (ii) su idoneidad para alcanzar dicho propósito.

84. Para emprender dicho análisis, la Corte precisa que ya ha estudiado la constitucionalidad de medidas tributarias que incentivan el uso de las operaciones financieras, frente a la posibilidad de realizar deducciones, costos, entre otros, en los términos de la norma demandada. Específicamente, respecto de una disposición que fijó ciertos límites porcentuales para proceder al reconocimiento fiscal de los pagos en efectivo, bien sea como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, la Corte declaró su constitucionalidad, como se evidencia en los precedentes contenidos en las sentencias C-249 de 2013, C-264 de 2013 y C-932 de 2014, mismos que son relevantes para resolver el asunto de la referencia.

85. Así, debe considerarse que en la *sentencia C-249 de 2013* la Corte declaró la exequibilidad del artículo 26 (parcial) de la Ley 1430 de 2010 el cual supeditó la aceptación de los costos, deducciones y descuentos en el cálculo del impuesto de la renta, a que los pagos se canalizaran a través del sistema financiero. La Corte reconoció que un efecto de esta norma era que dos contribuyentes con ingresos netos iguales, que hayan incurrido en los mismos costos, pagado los mismos pasivos e impuestos descontables, podrían terminar pagando montos dinerarios impositivos desiguales, si uno de ellos

⁷³ Ha considerado la Corte Constitucional que, entre otros casos, “*el test leve ha sido aplicado por este tribunal 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 por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional, o en los cuales se trata de analizar una normatividad anterior a la vigencia de la Carta de 1991 derogada pero que surte efectos en el presente, o cuando, a partir del contexto normativo del precepto demandado, no se aprecie prima facie una amenaza para el derecho en cuestión*”. Sentencia C-015 de 2014.

⁷⁴ Corte Constitucional, sentencias C-463 de 2002 y C-776 de 2003.

hace todos sus pagos a través del sistema financiero. Sin embargo, señaló que esta disposición estaba justificada por virtud del principio de eficiencia y, además, atiende a objetivos de naturaleza fiscal y extra fiscal, como incentivar la bancarización y la formalización de las actividades económicas, y facilitar el control del sistema tributario. De forma específica, manifestó que: (i) todos los contribuyentes o responsables fiscales tienen la oportunidad de ajustar sus negocios a la disposición cuestionada, teniendo en consideración la cobertura progresiva del sistema financiero a nivel nacional y, en consecuencia, obtener los beneficios de la disposición; (ii) la medida se previó como una de implementación gradual, pues el desconocimiento tributario de los pagos en efectivo no es absoluto, sino que ello se dará en determinado porcentaje y de manera gradual; así, (iii) sin perjuicio de los gastos que por concepto de la bancarización incurren los responsables o contribuyentes fiscales, se tiene que la medida persigue un fin que es, constitucionalmente, imperioso, tal como lo constituye la necesidad de hacer más eficiente el sistema y evitar la evasión o fraude.

86. Por ende, se consideró que la medida era constitucional, en tanto la fijación de este tipo de disposiciones estimulan la bancarización de la economía con el fin de contribuir una mayor eficiencia del sistema⁷⁵:

“Una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema tributario implica un mejoramiento en la recaudación de caudales públicos, y un incremento de los ingresos para la hacienda pública. Esta no es ciertamente la única fuente de ingresos, pero es una de ellas. Al aumentar los ingresos, se fortalecen como es obvio los instrumentos para continuar con el desarrollo del Estado Social de Derecho, en la medida en que se incrementa la contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Y en abstracto es válido concluir que esto ha de redundar con el tiempo en la corrección directa o consecuencial de los problemas asociados a un reparto inequitativo de las cargas públicas”⁷⁶.

87. En esta misma dirección, se pronunció la sentencia C-264 de 2013 que adujo que no se podía pasar por alto que la disposición estudiada pretendía *“(…) eliminar fenómenos como la elusión y la evasión de los tributos, (...) objetivos que obedecen al principio de solidaridad, pues quienes tienen el deber de contribuir a los gastos e inversiones del Estado, deben cumplir con su deber y no dejar sobre los hombros de los demás la carga de sostener al Estado o de soportar el aumento de su deuda, o la frustración de no recibir o de postergar los gastos o inversiones públicas”*.

88. Con la anterior claridad, la Corte pasará a analizar si la diferencia de trato que trae la disposición demandada y que puede llevar a que dos contribuyentes o responsables de pagos con el mismo nivel de ingreso, deban pagar un valor de impuestos diferente, es legítima y adecuada para el fin propuesto. Así pues, debe decirse que el establecimiento de medidas

⁷⁵ En esencia, estas consideraciones fueron reiteradas en las sentencias C-264 de 2013 y C-932 de 2014.

⁷⁶ Corte Constitucional, sentencia C-264 de 2013.

diferenciadas entre personas que, en principio, se encuentran en supuestos similares, no está prohibida por la Constitución, siempre que busque un fin legítimo, puesto que se trata de procedimientos propios de las deducciones de impuestos, frente a los cuales el Congreso tiene un amplio grado de configuración. De allí que deba considerarse que

“(…) no puede pretenderse una igualdad absoluta de los efectos que una disposición legal tenga en cada uno de quienes se ven afectados por los efectos por ella generados. Si esta fuera la exigencia requerida para cumplir el principio de igualdad, la gran mayoría de disposiciones jurídicas debería ser excluida del ordenamiento jurídico por generar distintos efectos en los destinatarios de las mismas. Lo que se busca es que las mismas respondan a los estándares mínimos derivados del principio de equidad tributaria (artículo 363 de la Constitución)”⁷⁷.

89. *El principio de equidad tributaria (Cargo No. 2) -La diferencia de trato en el sistema tributario respecto de operaciones bancarizadas, está en la base del régimen de deducciones y es común a todo el Estatuto Tributario:* Pese a que la disposición demandada establece una diferencia de trato, no puede considerarse que tiene la entidad de modificar el sistema tributario en su conjunto. Por el contrario, como así ha sido estudiado por la Corte, este tipo de disposiciones se han venido implementado de manera progresiva, para canalizar las operaciones a través del sistema financiero y, con ello, un mayor control y transparencia sobre las operaciones que dan lugar a las deducciones y evitar, entre otros, conductas como el lavado de activos. Por tanto, el artículo 307 (parcial) demandado de la Ley 1819 de 2016 refleja una continuidad de una política consistente que ha venido desarrollando el Legislador que, además, como se señaló en las sentencias C-249 de 2013, C-264 de 2013 y C-932 de 2014, cumple unas finalidades legítimas. El reconocimiento fiscal como costos, deducciones e impuestos descontables de los pagos efectuados por medio de ciertos medios de pago es un beneficio fiscal⁷⁸, que atiende a la libertad de configuración del Legislador. De esto se sigue, además que cualquier contribuyente puede decidir realizar operaciones a través de la banca, pudiendo con ello obtener mayores deducciones fiscales, respecto a costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables ya pagados, generando así una oportunidad para que los contribuyentes o responsables fiscales ajusten sus negocios, si así lo consideran, a la disposición acusada. Si bien, podría considerarse que acudir al sistema financiero puede significar costos para el contribuyente, la medida que se adopta con la norma demandada resulta compensatoria, en la medida que, dichos costos se subsanan a través de esta posibilidad de realizar mayores descuentos.

90. Adicionalmente, la naturaleza de los grupos de contribuyentes diferenciados por el Legislador, reconoce expresamente a aquellos que están

⁷⁷ Corte Constitucional, sentencia C-932 de 2014.

⁷⁸ De acuerdo con la sentencia C-913 de 2012, con respecto a los beneficios fiscales es importante recordar que, entre otros aspectos, “*tienen por propósito incidir sobre los elementos cuantitativos del tributo reduciendo partidas que integran la base o la tarifa*”.

en capacidad de realizar sus operaciones a través del sistema financiero⁷⁹. Adicionalmente, no se presenta evidencia alguna que de cuenta de que la norma demandada no consulta la capacidad del contribuyente, grave de manera disímil a los grupos de contribuyentes mencionados, tenga implicaciones confiscatorias o confiera un tratamiento fiscal irrazonable para los mencionados contribuyentes. Por lo tanto, es válida la escogencia del Legislador, y no se evidencia una vulneración al principio de equidad tributaria.

91. *Juicio de igualdad (Cargo No. 1) – La diferencia de trato tiene una finalidad no prohibida por la Constitución y es idónea para alcanzar el fin propuesto.* En primer lugar, la disposición demandada tiene como objetivos garantizar (i) la eficiencia del sistema, al evitar fenómenos de evasión de tributos⁸⁰; (ii) dar transparencia al sistema; (iii) evitar las operaciones de lavado de activos⁸¹; y (iv) generar una compensación con el mayor descuento, frente al potencial mayor costo en el que incurre el contribuyente al escoger la alternativa de bancarización. Dichas finalidades no se encuentran prohibidas por la Constitución. Asimismo, la disposición demandada se enmarca en procedimientos propios de deducciones de impuestos, frente a los cuales el Congreso tiene una amplia potestad de configuración.

92. En segundo lugar, la medida se muestra conducente para cumplir la finalidad que la justifica. Al respecto, es importante mencionar que todos los contribuyentes tienen la oportunidad de ajustar sus negocios a la norma cuestionada, siempre que así lo deseen podrán realizar sus pagos a través del sistema financiero, y de acceder al mismo para adelantar sus pagos por los conductos que este ofrece. No sólo el Congreso de la República considera que esta medida es eficaz para materializar los propósitos señalados en el numeral 91 anterior, sino que esta Corte también lo ha reconocido de forma expresa en diversos pronunciamientos (sentencia C-989 de 2004⁸²) al indicar que la **bancarización es una herramienta adecuada**. Igualmente, la sentencia C-249 de 2013 señaló que *“una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema tributario implica un mejoramiento en la recaudación de caudales públicos, y un incremento de los ingresos para la hacienda pública. Esta no es ciertamente la única fuente de ingresos, pero es una de ellas. Al aumentar los ingresos, se fortalecen como es obvio los instrumentos para continuar con*

⁷⁹ Dado que el reconocimiento de minoraciones en la base gravable o la tarifa del impuesto sobre la renta hace parte del ámbito de configuración del legislador, no es posible afirmar, como equivocadamente lo hace el accionante, que exista una limitación a los derechos de aquellos contribuyentes que utilizan un modelo de negocios que privilegia los pagos en efectivo. En particular, porque las minoraciones tributarias, inclusive las desgravaciones (beneficios), no constituyen un *derecho adquirido* del sujeto pasivo. En los términos expuestos en la parte general de la ponencia, estas minoraciones hacen parte de los elementos de delimitación de los tributos, en este caso, del elemento cuantitativo.

⁸⁰ En el denominado “*informe final*” presentado por la “*Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria de acuerdo con lo señalado por la Ley 1739 de 2014 y el Decreto 0327 de 2015*”, la Comisión recomienda que, en relación con los temas de elusión y evasión tributaria, se limite la deducibilidad de los pagos en efectivo. Según indicó, esto es conveniente para controlar fenómenos de evasión tributaria. Este informe fue el insumo que sirvió de base para la reforma tributaria prevista por la Ley 1819 de 2016. Disponible en: <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>

⁸¹ Corte Constitucional, sentencia C-932 de 2014.

⁸² Al declarar exequible una norma legal, acusada de violar el principio de equidad, que autorizaba la devolución de dos puntos del IVA a quienes pagaran sus productos con tarjetas de crédito o débito.

el desarrollo del Estado Social de Derecho, en la medida en que se incrementa la contribución al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado. Y en abstracto es válido concluir que esto ha de redundar con el tiempo en la corrección directa o consecuencial de los problemas asociados a un reparto inequitativo de las cargas públicas”.

93. *Conclusiones sobre la exequibilidad de la disposición demandada.* No encuentra, por tanto, la Corte que la disposición controvertida desconozca (i) el principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 362 de la Carta Política), por cuanto, la diferenciación entre los contribuyentes, se encuentra en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario, misma que se encuentra justificada de cara a la necesidad de dotar de eficacia y transparencia al sistema; (ii) el principio de igualdad (art. 13 de la Constitución Política), en su manifestación de igualdad de trato ante la ley. Contrario al cargo propuesto, es claro que la canalización de las operaciones a través del sistema financiero sí permite un mayor control por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- sobre los pagos efectuados por quienes reclamen el reconocimiento fiscal de los mismos conforme a la norma demandada, lo que a su vez genera incentivos para eliminar operaciones de lavado de activos, y al permitir una compensación de los costos en los que se incurre en el sistema financiero, que aminora los efectos sobre el principio de igualdad. Así, la Sala Plena declarará la exequibilidad de la disposición parcialmente demandada, pues la misma se ajusta y es conforme con el texto Superior.

J. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

94. Se presentó demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018. No obstante, la Corte precisó que (i) no había lugar a pronunciarse respecto a los cargos propuestos contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, en virtud de que no existe en la actualidad norma objeto de control, ante la subrogación de la norma con ocasión de la expedición del artículo 136 de la Ley 2010 de 2019. Asimismo, señaló que la norma no produce efectos; y, de otra parte indicó (ii) que había lugar a inhibirse por los cargos presentados contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 por desconocimiento de la libertad de empresa y competencia (artículo 333 de la Carta Política), al no haber cumplido con los presupuestos mínimos de argumentación, requeridos para un pronunciamiento de fondo.

95. La Corte continuó el análisis respecto a los cargos presentados contra el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 por los cargos de igualdad (artículo 13 de la Constitución) y equidad tributaria (artículos 95.9 y 363 de la Constitución), los cuales adujo que eran aptos para realizar el escrutinio propuesto por el demandante. Como resultado de las subreglas jurisprudenciales y con base en el precedente sentado por este tribunal en las sentencias C-249 de 2013, C-264 de 2013 y C-932 de 2014, concluyó esta Corte que el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 es exequible por

los cargos de igualdad y equidad tributaria, presentados por el demandante, por cuanto:

- (a) El Legislador goza de una amplia potestad de configuración en materia tributaria para establecer costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables así como las condiciones para su reconocimiento y, en razón a dicho margen y del carácter preponderantemente sistémico del principio de equidad tributaria, las medidas que establezcan diferenciaciones de trato entre contribuyentes para efectos de ser beneficiarios de las deducciones son, en términos generales, constitucionales.
- (b) Las diferenciaciones de trato respecto del principio de equidad tributaria, sólo serán contrarias a la Constitución si se comprueba, a través de un test leve de proporcionalidad, que las deducciones afectan el sistema tributario en su integridad al introducir diferenciaciones de trato exageradas, notoriamente discriminatorias y manifiestamente desproporcionadas. Respecto del principio de igualdad, las medidas serán constitucionales siempre que satisfagan un fin constitucionalmente legítimo y puedan considerarse idóneas para alcanzar tales propósitos.
- (c) No se desconoce el principio de equidad tributaria (arts. 95.9 y 362 de la Carta Política), por cuanto, entre otras, la diferenciación entre los contribuyentes se encuentra en la base del régimen general de las deducciones, y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario, misma que se encuentra justificada de cara a la necesidad de dotar de eficacia y transparencia al sistema.
- (d) La medida relacionada con la limitación al reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo, cuenta con una finalidad legítima consistente en garantizar (i) la eficiencia del sistema, al evitar fenómenos de evasión de tributos; (ii) dar transparencia al sistema; y (iii) evitar las operaciones de lavado de activos. Asimismo, es una medida idónea que otorga a todos los contribuyentes la oportunidad de ajustar sus negocios a la norma cuestionada, toda vez que siempre que así lo deseen podrán realizar sus pagos a través del sistema financiero; así como ofrecer un incentivo al permitir una mayor deducción frente a potenciales costos que asuman los contribuyentes que decidan bancarizar sus operaciones. La medida es idónea como lo ha reconocido el Congreso de la República y la Corte Constitucional en sus múltiples pronunciamientos al considerar que la materialización de esa finalidad, esto es, canalizar las operaciones a través del sistema financiero, con ello, se permite un mayor control y transparencia sobre las operaciones que dan lugar a las deducciones y evitar, entre otros, conductas como el lavado de activos.

96. En consecuencia, la Corte decidió (i) inhibirse de emitir un pronunciamiento de fondo respecto de la constitucionalidad del artículo 120

de la Ley 1943 de 2018, por sustracción de materia; y (ii) declarar la exequibilidad del artículo 307 de la Ley 1819 de 2016, por los cargos analizados.

III. DECISIÓN

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Primero.- INHIBIRSE de emitir un pronunciamiento de fondo respecto a la constitucionalidad del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”, por sustracción de materia.

Segundo.- Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dicta otras disposiciones”, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase.

ALBERTO ROJAS RÍOS
Presidente
con salvamento parcial de voto

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado
con salvamento parcial de voto

LUIS JAVIER MORENO ORTIZ (E)
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

con impedimento aceptado
CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES
Magistrado (E)
con salvamento parcial de voto

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DEL MAGISTRADO (E)
RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES
A LA SENTENCIA C-431/20

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD-Norma no vigente que produce efectos jurídicos (Salvamento parcial de voto)

INTEGRACION DE UNIDAD NORMATIVA-Condiciones para su procedencia (Salvamento parcial de voto)

INTEGRACION NORMATIVA-Aplicación (Salvamento parcial de voto)

LIMITACION DEL RECONOCIMIENTO FISCAL DE COSTOS, DEDUCCIONES, PASIVOS E IMPUESTOS DESCONTABLES PAGADOS EN EFECTIVO-No vulnera el principio de equidad tributaria (Salvamento parcial de voto)

Expediente: D-13535 (C-431-2020)

Magistrado ponente: Alejandro Linares Cantillo

1. Con sumo respeto por las decisiones de la Sala Plena, suscribo este salvamento parcial de voto en relación con la sentencia de la referencia. En mi concepto, en lugar de inhibirse para emitir un pronunciamiento de fondo respecto del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, *“por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”*, la Corte Constitucional debió declarar la exequibilidad de esta disposición, así como del artículo 136 de la Ley 2010 de 2019. Esto, por cuatro razones principales:

2. En primer lugar, aunque el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 no está vigente, sí produce efectos. Esto es así, por cuanto la declaración y el pago del impuesto sobre la renta correspondiente a la vigencia fiscal 2019 se realiza, al día de hoy, con fundamento en lo previsto, entre otros, por el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018. En efecto, a pesar de la declaratoria de inexecutable de la Ley 1943 de 2018, la Sala Plena, por medio de la sentencia C-481 de 2019, resolvió que esta ley *“surtir[ía] efectos a partir del primero (1º) de enero de dos mil veinte (2020)”*; además, de conformidad con lo dispuesto por el inciso 3º del artículo 338 de la Constitución, la Ley 2010 de 2019 solo podía aplicarse a partir del 1 de enero de 2020. De tal suerte que, la disposición demandada rigió la totalidad de la vigencia fiscal 2019.

3. En segundo lugar, el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019 no subrogó el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018. Este artículo, al referirse a un impuesto

de período, no podía regir para el mismo período en el que fue promulgado. De acuerdo con el inciso 3° del artículo 388 de la Constitución Política, las leyes que regulen impuestos de período, como es el caso del impuesto sobre la renta, no pueden aplicarse sino a partir del período siguiente a aquel en el que inicie su vigencia. Por tanto, en este caso, el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019, promulgado el 26 de diciembre de 2019, y que regula un impuesto de período, solo inició a regir a partir de la vigencia fiscal 2020.

4. En tercer lugar, habida cuenta de que el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019 reprodujo en su integridad, y de forma idéntica, el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, en este caso era procedente efectuar la integración normativa de estas disposiciones. Al respecto, la jurisprudencia constitucional ha reiterado que la integración normativa es procedente, entre otros, “*en aquellos casos en los que la norma cuestionada está reproducida en otras disposiciones del ordenamiento que no fueron demandadas*”⁸³. A la luz de esta regla jurisprudencial, la integración normativa es necesaria para garantizar que no existan contenidos normativos idénticos, sin control constitucional.

5. De manera reciente, la Sala Plena de la Corte Constitucional resolvió un supuesto similar al caso *sub judice* en la sentencia C-379 de 2 de septiembre de 2020. En esta decisión, la Corte reiteró que “*una de las condiciones que exige la jurisprudencia para que proceda la integración de una unidad normativa es que se esté frente de un caso en que la norma cuestionada esté reproducida en otras disposición(es) del ordenamiento que no fue(ron) demandada(s); todo ello a fines de ‘evitar que un fallo de inexequibilidad resulte inocuo’ y se logre la ‘la coherencia del sistema jurídico’*”.

6. Finalmente, dado que el alcance de los artículos 120 de la Ley 1943 de 2018 y 136 de la Ley 2010 de 2019 es idéntico al del artículo 307 de la Ley 1819 de 2016, la Corte debió declarar, en los mismos términos y con las mismas consecuencias derivadas para el artículo 307 (parcial) de la Ley 1819 de 2016, la exequibilidad de tales disposiciones. A mi juicio, estas disposiciones no desconocen el principio de equidad tributaria (art. 363 de la Constitución Política), por cuanto, la medida relacionada con la limitación al reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo, cuenta con una finalidad legítima y, además, idónea, como lo ha reconocido la Corte Constitucional en sus múltiples pronunciamientos.

Fecha ut supra,

RICHARD S. RAMÍREZ GRISALES
Magistrado (e)

⁸³ Sentencia C-306 de 2019, entre otras.

**SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO DEL MAGISTRADO
ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
A LA SENTENCIA C-431/20**

Expediente: D-13535

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 307 parcial de la Ley 1819 de 2016 “[p]or medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dicta otras disposiciones”, y contra el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 “[p]or la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”.

Con el acostumbrado respeto por las decisiones de la mayoría, me permito salvar parcialmente mi voto frente al fallo de la referencia. A mi juicio, la Corte Constitucional debió emitir un pronunciamiento de fondo declarando la exequibilidad del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, así como del artículo 136 de la Ley 2010 de 2019, por las siguientes razones:

La decisión de la Sala de emitir la decisión inhibitoria tuvo como fundamento dos puntos en particular: “(i) *la inexistencia de objeto de control de constitucionalidad, al haber sido subrogada integralmente la disposición demandada; y (ii) el hecho de que no se encuentra produciendo efectos jurídicos*”.

En primer lugar, frente a la presunta *inexistencia del objeto de control*, en mi concepto el cambio normativo entre el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 y el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019 ameritaba la integración de la unidad normativa, pues: (i) el contenido normativo de ambas normas es idéntico, (ii) el contexto en el cual operan ambas normas es el mismo dado que la subrogación se dio como consecuencia de la declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley 1943 de 2018 por vicios de forma en la Sentencia C-481 de 2019, ante lo cual el Gobierno nacional radicó como proyecto de ley exactamente el mismo texto de la Ley 1943 de 2018; (iii) el eventual tránsito normativo de una disposición sometida a control de esta Corte mediante la reproducción idéntica de una norma en un cuerpo normativo distinto no debe afectar el proceso de control abstracto ante un cargo apto, puesto que tal cambio normativo podría ser utilizado como un mecanismo de elusión del control de constitucionalidad de una norma.

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional la Corte podrá, excepcionalmente, hacer integración normativa en los siguientes eventos: “(i) *cuando se demande una disposición cuyo contenido deóntico no sea claro, unívoco o autónomo*, (ii) cuando la disposición cuestionada se encuentre reproducida en otras que posean el mismo contenido deóntico de aquella, y (iii) *cuando la norma se encuentre intrínsecamente relacionada con otra disposición que pueda ser, presumiblemente, inconstitucional*”⁸⁴.

Si bien dicha integración es potestativa de la Sala, el proyecto no presenta razones de peso para considerar que el objetivo de la integración de “*garantizar la coherencia del ordenamiento y la seguridad jurídica, mediante la economía procesal*” debe ceder en este caso. Al contrario de lo manifestado en el proyecto, los cargos formulados en la demanda eran evidentemente aplicables a ambas normas, pues su redacción, como dijimos, es idéntica en relación con el aparte demandado.

En segundo lugar, el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 sí continúa produciendo efectos, pues al ser el impuesto sobre la renta un impuesto de período, la obligación tributaria sustancial se perfeccionaba a finales del año gravable 2019, pero su declaración, liquidación y pago -en tanto obligaciones accesorias a la principal- debía realizarse en la siguiente vigencia 2020. Por ende, teniendo en cuenta que el artículo 771-5 del Estatuto Tributario una norma sustancial del régimen probatorio tributario ubicada en el “TITULO VI. REGIMEN PROBATORIO”, es claro (i) que su aplicación era indispensable para tener derecho al reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables los pagos que habían efectuado en efectivo en la declaración, liquidación y pago en 2020; y (ii) que de haber alguna disputa en su liquidación dicha norma sería oponible a la administración tributaria en la revisión administrativa y judicial de las declaraciones correspondientes a ese periodo precisamente porque la liquidación de la obligación tributaria de 2019 está atada a dicho régimen probatorio.

Piénsese por ejemplo que la Ley 2010 de 2019 no hubiera replicado el artículo 136 de la Ley 1943 de 2018. Teniendo en cuenta que el impuesto sobre la renta debía ser declarado en el 2020, pero su hecho generador se perfeccionó en el 2019, para efectos de su determinación no podría afirmarse que, como la norma perdió su vigencia, la excepción al primer inciso del artículo 771-5 del Estatuto que ella contiene no le es aplicable a dicho impuesto.

Es claro que si el impuesto surgió en 2019 y en dicha vigencia se realizaron operaciones en efectivo el reconocimiento fiscal de esos pagos como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables no está sujeto a que la norma se encuentre vigente, pero sí requiere que sus efectos perduren en el tiempo con el fin de que cuando el contribuyente declare el impuesto pueda

⁸⁴ Sentencia C-246 de 2017.

jurídicamente sustentar ante la administración tributaria que sus pagos en efectivo deben ser reconocidos fiscalmente para la vigencia de 2019.

Con esto se observa que, cuando el fallo afirma que “[...] *el cumplimiento de obligaciones de pago de los contribuyentes, no extiende los efectos de la vigencia de la norma, la cual, por demás, agotó sus efectos en el tiempo, en la medida que, hoy en día no es posible dar aplicación a dicha norma, sino a lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley 2010 de 2019. De esta manera, la obligación tributaria -junto con el reconocimiento fiscal de los pagos en efectivo para los contribuyentes pertenecientes al sector agropecuario- se perfeccionó en 2019, a pesar de que se liquide y pague en 2020*” desconoce que, si bien es cierto que la obligación tributaria nace en un determinado momento frente al impuesto sobre la renta, así como el costo o deducción, su *reconocimiento fiscal* es posterior pues para tener efectos legales requiere de su declaración una vez la vigencia fiscal correspondiente haya terminado.

En suma, si el impuesto sobre la renta se causa en un determinado momento y el costo o deducción en otro, no es posible que haya un reconocimiento fiscal de estos sin que la vigencia haya finalizado y dicho impuesto se haya declarado. Por ello, afirmar como lo hace el fallo que el reconocimiento fiscal se perfeccionó dentro de la misma vigencia de 2019 es impreciso. En cierto modo podría decirse que la norma en comento nace para ser aplicada una vez la vigencia fiscal haya terminado, pues no es posible reconocer fiscalmente un costo o descuento frente a un impuesto de periodo que no se ha declarado.

Adicionalmente, es de recordar que -en todo caso- esta Corte en la Sentencia C-714 de 2009 encontró que era viable pronunciarse sobre normas que han perdido su vigencia en materia tributaria cuando las mismas pueden llegar a ser aplicables en procesos de revisión administrativa o judicial, así:

“La Corte [...] dejó establecido que la posibilidad de que las declaraciones de renta correspondientes a los años gravables 2004 a 2007 estuvieran sujetas a reclamaciones administrativas o judiciales, era suficientemente indicativa de que la norma derogada estaba llamada a seguir produciendo efectos en el futuro. Estas razones no han perdido fuerza, pues las reclamaciones administrativas y judiciales por declaraciones correspondientes a los años gravables 2004 a 2007 pueden estar actualmente en trámite, y el origen de los reclamos puede muy bien ser el derogado artículo 68 de la Ley 863 de 2003. En consecuencia, está justificado un enjuiciamiento de fondo sobre la constitucionalidad de la norma demandada”.

En este sentido la jurisprudencia de esta Corporación ha resaltado que “[...] *la determinación de si una norma derogada aún produce efectos jurídicos depende de varios factores, principalmente asociados a la materia regulada y al contexto normativo, aunque también a las posibilidades prácticas de que haya sido o pueda ser aplicada*”.

En consecuencia, dada la naturaleza especial de los impuestos de periodo y de las obligaciones tributarias sustanciales y accesorias, así como la particular complejidad del régimen probatorio del sistema tributario, la Sala debió aproximarse de manera cautelosa al análisis de la pérdida de los efectos de la norma tributaria enjuiciada y no haberla descartado de plano como lo hizo en esta oportunidad.

Fecha ut supra,

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado