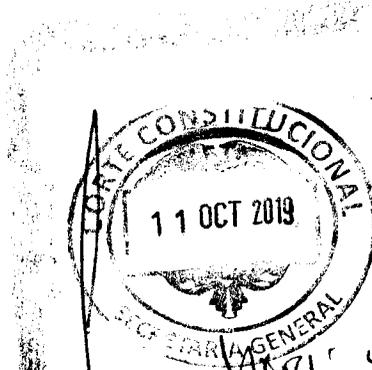


D-13535
OK

00001

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
E. S. D.



REFERENCIA: Acción pública de inconstitucionalidad contra el **artículo 307 parcial de la Ley 1819 de 2016** – “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones” y contra el **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”.

HCI-TAX-LIT-659

ANDRÉS ARIEL NÚÑEZ GODOY, mayor de edad, domiciliado en Bogotá D.C., identificado con la cédula de ciudadanía No. 1.110.529.704 de Ibagué, en ejercicio del derecho consagrado en el numeral 6° del artículo 40 de la Constitución Política Colombiana y de la acción de que trata el numeral 1° del artículo 242 *ibidem*, respetuosamente presentamos acción pública de inconstitucionalidad contra el **artículo 307 parcial de la Ley 1819 de 2016** – “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones” y contra el **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 presente demanda tiene como fundamento las siguientes razones de hecho y de derecho:

I. NORMAS DEMANDADAS:

Las disposiciones demandadas son: (i) el artículo 307 parcial de la Ley 1819 de 2016 que modificó los párrafos 1°, 2° y el párrafo transitorio y adicionó los párrafos 3° y 4° al artículo 771-5 del E.T. y (ii) el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 que adicionó el párrafo 5° al artículo 771-5 del E.T.

A continuación, transcribimos el texto completo de los artículos mencionados:

LEY 1819 DE 2016 (29 de diciembre 16)

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

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

DECRETA:

(...)

“ARTÍCULO 307. Modifíquese los párrafos 1°, 2° y el párrafo transitorio, y adicionense 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 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 impuesto descontables totales.
3. En el año 2020, el cincuenta y ocho por ciento (58%) de los costos, deducciones, pasivos o impuesto descontables totales.
4. A partir del año 2021, el cincuenta y dos por ciento (52%) de los costos, deducciones, pasivos o impuesto descontables totales.

Para efectos de este parágrafo 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 a 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 (e 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 Y2017 tendrán reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos, o i puestos descontables en la declaración de renta correspondiente a dicho período gravable, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos establecidos en las normas vigentes."

(Se subrayan los apartes demandados).

LEY 1943 DE 2018
(28 de diciembre de 2018)

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

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA

DECRETA:

(...)

"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 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:*

- *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."*

II. NORMAS CONSTITUCIONALES VIOLADAS:

Las normas demandadas contravienen el artículo 13, el numeral 9º del artículo 95, y los artículos 333 y 363 de la Constitución Política por los argumentos que se desarrollarán en el capítulo siguiente.

III. FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA

Las razones por las cuales estimamos que las normas demandadas infringen los preceptos constitucionales señalados, se fundamentan en que las disposiciones **no observan con plenitud los derechos fundamentales a la igualdad, libertad de empresa, libre competencia y el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, en concordancia con el principio de equidad tributaria.**

Bajo ese contexto, nos permitimos profundizar cada una de las razones por las cuales se demanda la inconstitucionalidad del artículo 307 parcial de la Ley 1819 de 2016 y del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018, con el fin de satisfacer a cabalidad los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia, exigidos por la jurisprudencia en consideración de la aptitud de la demanda¹, en los siguientes términos:

A. Derecho fundamental a la igualdad – artículo 13 de la C.P.

“ARTÍCULO 13. “Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

La Corte Constitucional² ha señalado que la igualdad es un concepto multidimensional, pues es reconocido como un principio, un derecho fundamental y una garantía. Así, la igualdad puede entenderse a partir de tres dimensiones: i) formal, lo que implica que la legalidad debe ser aplicada en condiciones de igualdad a todos los sujetos contra quienes se dirige; ii) material, en el sentido garantizar la paridad de oportunidades entre los individuos. y, iii) la prohibición de discriminación, que impide al Estado y a los particulares aplicar un trato diferente a partir de criterios sospechosos, fundamentados por motivos de sexo, raza, origen étnico, identidad de género, religión y opinión política, entre otras.

En consecuencia, están prohibidas las distinciones que impliquen un trato diferenciado injustificado, que pueda generar efectos desfavorables para los destinatarios de las normas, quienes no están obligados a soportar ese trato discriminatorio³.

Así mismo, en desarrollo de la dimensión material del derecho a la igualdad, la jurisprudencia constitucional ha resaltado el carácter relacional de la garantía superior, lo que significa que, *“antes de iniciar un examen de adecuación entre las normas legales y ese principio, deben establecerse dos grupos o situaciones de hecho susceptibles de ser contrastadas”*⁴.

Bajo ese contexto, debe determinarse *“si esos grupos o situaciones se encuentran en situación de igualdad o desigualdad desde un punto de vista fáctico, para esclarecer si la norma demandada debía aplicar idénticas consecuencias normativas, o si se hallaba facultado para dar un trato distinto a ambos grupos”*⁵.

En tal virtud, es necesario *“constatarse si (i) un tratamiento distinto entre iguales o (ii) un tratamiento igual entre desiguales es razonable. Es decir, si persigue un fin constitucionalmente legítimo y no restringe en exceso los derechos de uno de los grupos en comparación”*⁶.

En ese orden de ideas, el trato diferenciado entre dos sujetos o situaciones debe sujetarse a un examen de validez constitucional⁷, el cual consiste en determinar si el criterio de distinción utilizado por la administración o el particular acoge con plenitud el principio de igualdad, a través de un juicio simple, conformado por distintos niveles de intensidad (débil, intermedio o estricto) que permiten el análisis

¹ Sobre estos requisitos, la Corte Constitucional precisó: “La hermenéutica constitucional ha dejado sentado que existen razones “(i) claras, cuando la acusación formulada por el actor es comprensible y de fácil entendimiento, (ii) ciertas, si la acusación recae directamente sobre el contenido de la disposición demandada y no sobre una proposición jurídica inferida o deducida por el actor, (iii) específicas, en cuanto se defina o se muestre en forma diáfana la manera como la norma vulnera la Carta Política, (iv) pertinentes, cuando se utilizan argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no razones de orden legal, personal, doctrinal o de simple conveniencia, y (v) suficientes, en la medida en que contengan todos los elementos fácticos y probatorios que son necesarios para adelantar el juicio de inconstitucionalidad, de forma que exista por lo menos una sospecha o duda mínima sobre la constitucionalidad del precepto impugnado.” Corte Constitucional, Sentencia C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. En igual sentido ver, entre otros pronunciamientos: auto 288 de 2001 y Sentencias C-1052 de 2001 y C-568 de 2004, todas las providencias con ponencia del Magistrado Manuel José Cepeda Espinosa, y C-980 de 2005, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

² Corte Constitucional. Sentencia T-030 de 2017.

³ *Ibidem*.

⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-178 de 2014.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*.

⁷ Corte Constitucional. Sentencia T-030 de 2017.

constitucional de la medida. En otras palabras, se trata de una escala de intensidades que permiten la verificación de la aplicación del principio de igualdad, en una determinada actuación pública o privada.

Así pues, La Corte suele llevar a cabo un estudio que comprende varios pasos⁸:

El primero consiste en verificar que efectivamente la norma otorgue un trato diferente a personas puestas en la misma situación de hecho. En caso de que se compruebe tal circunstancia, tendría que examinar si ese tratamiento desigual persigue alguna finalidad constitucional que lo justifique, y si la limitación al derecho a la igualdad puede considerarse adecuada para alcanzar esa finalidad.

Finalmente, también debe considerar si la restricción al derecho a la igualdad deviene estrictamente ponderada o proporcional, es decir si no es excesiva frente al beneficio constitucional obtenido.

El test de igualdad se considera débil cuando el examen de constitucionalidad tiene como finalidad establecer si el trato diferente que se estudiará creó una medida potencialmente adecuada para alcanzar un propósito que no esté prohibido por el ordenamiento. Como resultado de lo anterior, la intensidad leve del test requiere: i) que la medida persiga un objetivo legítimo; ii) el trato debe ser potencialmente adecuado; y iii) no debe estar prohibido por la Constitución.

Se requiere la aplicación de un test intermedio de igualdad cuando: i) la medida puede afectar el goce de un derecho constitucional no fundamental; o ii) cuando existe un indicio de arbitrariedad que se refleja en la afectación grave de la libre competencia. En estos eventos, el análisis jurídico de la actuación estatal es más exigente que el estudio realizado en el nivel leve, puesto que requiere verificar que: i) el fin no solo sea legítimo, sino que también sea constitucionalmente importante y además, ii) debe demostrarse que el medio no solo sea adecuado, sino efectivamente conducente para alcanzar el fin buscado con la norma u actuación objeto de control constitucional⁹.

Por último, el test estricto de igualdad implica que, cuando las clasificaciones efectuadas se fundan en criterios "potencialmente discriminatorios", como son la raza o el origen familiar, entre otros, desconocen preceptos específicos de igualdad, restringen derechos a ciertos grupos de la población o afectan de manera desfavorable a minorías o grupos sociales que se encuentran en condiciones de debilidad manifiesta.

En este escenario, el análisis del acto jurídico cuestionado por desconocimiento del principio de igualdad debe abarcar los siguientes elementos: i) la medida utilizada debe perseguir ya no solo un objetivo no prohibido, sino que debe buscar la realización de un fin constitucionalmente imperioso; y ii) el medio utilizado debe ser necesario, es decir no basta con que sea potencialmente adecuado, sino que debe ser idóneo¹⁰.

En línea con lo anterior, es pertinente advertir que la jurisprudencia constitucional ha sido enfática en reiterar la prohibición de la discriminación con base en criterios sospechosos. Sobre el particular, La Corte¹¹ distingue dos formas de discriminación: directa e indirecta. Es directa cuando se establece frente a un sujeto determinado un tratamiento diferenciado, injustificado y desfavorable, basado en criterios como la raza, el sexo, la religión, opiniones personales, entre otras.

La discriminación es indirecta cuando a partir de tratamientos formalmente no discriminatorios, se derivan consecuencias de hecho desiguales para algunas personas, lo que produce lesiones y vulneraciones de sus derechos fundamentales o limitan su disfrute. En ese sentido, advierte la Corte: "*las medidas neutrales en principio no implican factores diferenciadores entre las personas, pero producen desigualdades de trato entre unas y otras*"¹².

Caso concreto

Conforme al marco jurisprudencial expuesto, consideramos que los artículos 307 parcial de la Ley 1819 de 2016 y 120 de la Ley 1943 de 2018 vulneran el derecho fundamental a la igualdad por las siguientes razones:

⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-1035 de 2013.

⁹ Óp. Cit.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ *Ibidem*.

¹² *Ibidem*.

En primer lugar, los límites impuestos por las normas demandadas para el reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables sobre los pagos en efectivo que realicen los contribuyentes o responsables, **desconocen la dimensión material del derecho a la igualdad**, pues implican un trato diferenciado injustificado contra los contribuyentes cuyo modelo de negocios está basado en pagos en efectivo, frente a las empresas que se encuentren totalmente bancarizadas.

La Constitución Política de 1991 consagró la protección a la libre empresa en su artículo 333, lo que implica que, todo ciudadano goza de la libertad para crear empresa y adoptar el modelo de negocios que mejor considere, dentro de los límites de la ley, lo cual repercute, a su vez, en la generación de empleo y en el fortalecimiento de la economía nacional.

Así pues, es claro que la actividad económica y la iniciativa privada son libres, y en esa medida la autonomía de la voluntad permite a los agentes económicos determinar el sistema de pagos que mejor se adapte a su estructura empresarial, pues la carta política garantiza dicha libertad y garantía.

En tal virtud, algunos modelos de negocios permiten la bancarización plena de la empresa en cada etapa de su ciclo productivo, sin embargo, otros modelos comprenden los pagos en efectivo como su principal fuente de ingresos, diferenciación que está permitida por la constitución siempre que no se sobrepase el límite de la legalidad.

No obstante, observamos que, a pesar de la garantía constitucional, las normas demandadas imponen un límite al derecho que le asiste a los contribuyentes para que los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables que efectivamente se hubiesen causado, puedan tener reconocimiento fiscal por parte de la autoridad de impuestos cuando aquellos se originen en pagos en efectivo.

Bajo ese entendido, resulta evidente que las normas cuestionadas conllevan un trato diferenciado injustificado en contra de aquellos agentes económicos cuyo modelo de negocios incluye los pagos en efectivo (en adelante AEMNPE), en relación con los agentes que se acogen plenamente al sistema financiero, pues, mientras los primeros encuentran limitados sus derechos para el reconocimiento fiscal de costos gastos o deducciones, los segundos podrán deducir el 100% de las erogaciones efectuadas, tan solo por encontrarse totalmente bancarizados.

De igual manera se observa que, el límite impuesto para el reconocimiento fiscal de costos gastos o deducciones por pagos en efectivo es absoluto, pues no permite la demostración plena mediante los medios probatorios pertinentes, de la efectiva causación de las erogaciones que puedan sobrepasar los rangos formulados por la norma. Es decir, en caso en que el contribuyente o responsable cuente con los medios probatorios suficientes para evidenciar los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables efectivamente causados, estos no gozarán de reconocimiento fiscal si superan los límites normativos, desconociendo la realidad económica del contribuyente.

Por tanto, mientras la realidad económica de los modelos empresariales bancarizados es plenamente reconocida por la administración de impuestos a través de los medios probatorios a que hubiese lugar, la realidad económica de los AEMNPE será desconocida por la autoridad tributaria, pues, a pesar de haberse materializado los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, y de contar con los documentos soportes de dichas transacciones, la norma limita su reconocimiento.

Lo anterior permite evidenciar de forma clara que, los límites para el reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables por pagos en efectivo impuestos por las normas demandadas, violan la dimensión material del derecho a la igualdad contra los agentes económicos con un modelo comercial de circulación de dinero en efectivo, pues impide la paridad de oportunidades para su reconocimiento fiscal, frente a aquellos agentes con un modelo de negocios inmerso en el sistema financiero.

En consecuencia, dicha limitación genera efectos desfavorables contra los AEMNPE, pues a partir de la vigencia de las normas acusadas, deberán asumir un impuesto sustancialmente mayor, en comparación con los agentes bancarizados, en la medida en que de su base gravable no se podrán deducir costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables efectivamente materializados, derecho del que sí gozarán los agentes económicos que se acojan al sistema financiero.

En segundo lugar, observamos que las normas acusadas **violan el carácter relacional del derecho fundamental a la igualdad**, que exige determinar si los grupos destinatarios de la norma se encuentran en situación de igualdad o desigualdad desde un punto de vista fáctico, para esclarecer si la norma

demandada debía aplicar idénticas consecuencias normativas, o si se hallaba facultado para dar un trato distinto a ambos grupos.

Así las cosas, consideramos que los destinatarios de las normas acusadas se encuentran en situaciones fácticas desiguales, toda vez que, se tratan de agentes económicos con modelos de negocios distintos, pues mientras unos permiten la bancarización plena de sus operaciones, otros tipos negociales comprenden la circulación de dinero en efectivo en razón de la garantía de libertad de empresa que protege el artículo 333 de la Constitución Política.

Como segundo elemento del carácter relacional del derecho a la igualdad, encontramos que la norma persigue un fin constitucionalmente legítimo, esto es, evitar la evasión y el fraude y mejorar la recaudación, mediante un fortalecimiento del control del flujo de recursos a través del sistema financiero.

Sin embargo, debemos advertir que el tratamiento que aplican las normas acusadas es irrazonable, pues se reitera, la limitación al reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables por pagos en efectivo restringe en exceso el derecho fundamental a la igualdad y el derecho a contribuir a las finanzas públicas en condiciones de equidad y justicia de los agentes económicos con este tipo de mecanismo negocial, toda vez que no podrán detraer de la base gravable de sus impuestos los pasivos que en efecto se hubiesen causado, así cuenten con los medios probatorios idóneos para demostrar las operaciones, derecho que sí podrá ser ejercido y sin restricción alguna, por los agentes económicos con un modelo de negocios 100% bancarizado.

Ahora bien, en términos del test intermedio de igualdad, encontramos que las limitaciones impuestas por las normas cuestionadas no pueden considerarse proporcionales ni conducentes para alcanzar el fin buscado, pues además de restringir las garantías de igualdad, equidad tributaria y libertad de empresa en contra de los AEMNPE, no son adecuadas para lograr el mayor control impositivo buscado, en la medida en que, sobre este tipo de contribuyentes o responsables, la autoridad tributaria goza de plenas facultades para solicitar los soportes probatorios que demuestren la materialización de las operaciones económicas que dieron lugar a los costos, gastos y pasivos o impuestos descontables que el agente pretende detraer de la base gravable¹³, todo en el marco del proceso de fiscalización como prerrogativa de la administración de impuestos.

De igual manera, es claro que el ordenamiento fiscal exige a los contribuyentes y responsables demostrar probatoriamente los beneficios tributarios que considere aplicables a su favor frente a la autoridad de impuestos¹⁴.

En el mismo sentido, observamos que las limitaciones de las normas demandadas son desproporcionales, en la medida en que es mucho mayor la afectación a los derechos fundamentales contra los AEMNPE, en relación con el objetivo de fortalecer el control impositivo, que, se reitera, se puede alcanzar mediante la utilización de las amplias prerrogativas de las que goza la autoridad tributaria en los procesos de fiscalización y que, resultan más garantistas de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En ese sentido, resulta claro que a la administración de impuestos le es exigible la utilización de otros mecanismos administrativos más idóneos y proteccionistas de los derechos fundamentales de los AEMNPE para alcanzar el mismo fin de control impositivo que pretenden buscar las normas demandadas.

Finalmente, consideramos necesario advertir que las normas acusadas **promueven una discriminación directa** contra los modelos negociales basados en circulación de dinero en efectivo, pues la limitación al reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables por pagos en efectivo, aun cuando los contribuyentes cuenten con los medios probatorios para demostrar los hechos económicos que les dieron origen, establece un tratamiento diferenciado, injustificado y desfavorable contra dicha clase de agentes económicos, como castigo normativo por no utilizar a plenitud el sistema financiero, en desconocimiento de sus derechos fundamentales a la igualdad, equidad tributaria y libre actividad económica y libre iniciativa privada.

¹³ Estatuto Tributario, artículo 684.

¹⁴ *Ibidem*, artículos 770, 771, 786 a 791.

B. Deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad (numeral 9º del artículo 95 de la C.P.), en concordancia con el principio de equidad del sistema tributario – artículo 336 de la C.P.

“ARTICULO 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes.

Son deberes de la persona y del ciudadano:

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”

“ARTICULO 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

La equidad tributaria opera como límite a la potestad impositiva del Legislador, aunque también es expresión concreta del principio de igualdad. En términos de la Corte Constitucional, este principio impide que el ordenamiento jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente¹⁵.

Así pues, la equidad tributaria consiste en un *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*¹⁶.

La Corte también ha señalado la importancia de que se verifique, con el fin de establecer las cargas y beneficios tributarios, la capacidad de pago de cada individuo, es decir, la equidad vertical según la cual las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida al Estado, y la equidad horizontal que indica que, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de la misma forma al Estado¹⁷.

Caso concreto

Atendiendo a los argumentos precedentes, consideramos que las limitaciones al reconocimiento fiscal de costos gastos, deducciones, pasivos e impuestos descontables por pagos en efectivo, de las que trata el artículo 307 parcial de la Ley 1819 de 2016 que modificó los párrafos 1º, 2º y el párrafo transitorio y adicionó los párrafos 3º y 4º al artículo 771-5 del E.T. y el artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 que adicionó el párrafo 5º al artículo 771-5 del E.T. violan el precepto constitucional de contribuir al financiamiento o del Estado en condiciones de equidad y justicia, así como el principio de equidad del sistema tributario por las siguientes razones:

Como se infiere a partir de la redacción de las normas acusadas, se estableció un límite escalonado al reconocimiento fiscal de costos, gastos, deducciones, pasivos o impuestos descontables por pagos en efectivo. Esto implica que los AEMNPE **NO** podrán detraer dichas erogaciones de la base gravable de sus impuestos cuando superen estos límites, aun cuando puedan soportar a través de medios probatorios conducentes, pertinentes y útiles (Vgr. facturas, documentos contables, etc.) las operaciones que les dieron lugar, como si los podrán detraer, los modelos empresariales bancarizados.

En consecuencia, la base gravable del impuesto a cargo de AEMNPE será sustancialmente mayor a la base gravable de los modelos empresariales bancarizados, sin importar si en uno u otro caso se llegare

¹⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-060 de 2018.

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ *Ibidem*.

a incurrir en los mismos costos, gastos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, por lo que aquellos deberán pagar un impuesto mayor, como castigo por no canalizar los recursos mediante el sistema financiero.

Por lo anterior, es claro que el mayor impuesto a pagar por los AEMNDE como retaliación legal por no bancarizar plenamente sus operaciones, no se compadece de la realidad económica del agente, en la medida en que la norma impide que este pueda demostrar probatoriamente la efectiva causación de las erogaciones cuyo reconocimiento pretende, en el evento en que estas resulten ser mayores a los límites impuestos.

Así las cosas, los límites para el reconocimiento fiscal de costos gastos deducciones, pasivos e impuestos descontables preceptuadas por las normas acusadas no se acompasa con la capacidad contributiva de los AEMNPE cuando su realidad económica permita demostrar que incurrieron en erogaciones mayores.

Por lo tanto, el mayor impuesto cargo, como consecuencia de la mayor base gravable determinada por la imposibilidad de deducir los costos, gastos, deducciones pasivos o impuestos descontables aun cuando correspondan a la realidad económica de los agentes, se configura como una carga excesiva contra los AEMNPE en términos del deber de contribuir al financiamiento del Estado en condiciones de equidad y justicia, en concordancia con el principio de equidad tributaria, cuyo ámbito de aplicación ha sido delineado por la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

C. Libertad de empresa y libre competencia - artículo 333 de la C.P.

“ARTÍCULO 333. La 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.

La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades.

La empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que implica obligaciones. El Estado fortalecerá las organizaciones solidarias y estimulará el desarrollo empresarial.

El Estado, por mandato de la ley, impedirá que se obstruya o se restrinja la libertad económica y evitará o controlará cualquier abuso que personas o empresas hagan de su posición dominante en el mercado nacional.

La ley delimitará el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación.”

La Constitución Política señala que la actividad económica y la iniciativa privada son libres, pero limitadas por el bien común. Complementariamente, reconoce que la libertad de empresa conlleva una responsabilidad social, esto es, si bien la libre competencia económica es un derecho, lo cierto es que sobrelleva responsabilidades frente a la sociedad en la que se desarrolla la actividad económica. Así, Estado, por mandato de la ley, deberá evitar la restricción de la libertad económica, así como los abusos que pudieran cometer personas o empresas que gocen de posición dominante en el mercado¹⁸.

Asimismo, el Estado es el encargado de delimitar el alcance de la libertad económica cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación. El artículo 334 de la Constitución Política, por su parte advierte que la dirección de la economía corresponde al Estado y, por ende, “*está obligado a intervenir para corregir las denominadas fallas del mercado, para garantizar principalmente el pleno empleo de las fuerzas económicas, la libre competencia de los concurrentes al mercado y el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes*”¹⁹.

En ese contexto normativo, debe concluirse que la libertad de empresa y la libre competencia no son absolutos, en tanto la Constitución Política los limitó en atención a la función social y ecológica que deben desarrollar los agentes económicos.

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia de 12 de octubre de 2017. Exp. 20564. C.P. Julio Roberto Piza.

¹⁹ *Ibidem*.

Sobre el particular, en sentencia C-333 de 1999, la Corte Constitucional señaló: “El concepto de libertad económica debe ser entendido, como la facultad que tienen las personas de realizar actividades de naturaleza económica, a fin de mantener o incrementar su patrimonio”.

Sin embargo, las actividades que conforman dicha libertad están sujetas a las limitaciones impuestas por la prevalencia del interés general, por las competencias de intervención y regulación a cargo del Estado, y por los principios de razonabilidad y proporcionalidad que la Corte ha establecido con el fin de garantizar la armonía en el ejercicio de derechos.

Así pues, en el antecedente jurisprudencial mencionado se distinguen tres tipos de limitaciones a la libertad de empresa y la libre competencia: (i) la prevalencia del interés general; (ii) las competencias de intervención y regulación a cargo del Estado, y (iii) los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Por lo que es importante reiterar que, las limitaciones a la libertad de empresa y a la libre competencia no pueden ser arbitrarias, pues, en todo caso, deben estar justificadas.

De acuerdo con la Corte Constitucional²⁰, para efectos de establecer si una restricción es legítima, se deben evaluar los siguientes aspectos: (i) si la limitación persigue una finalidad prohibida por el ordenamiento constitucional; (ii) si la restricción es adecuada para cumplir el fin propuesto, y (iii) si hay proporcionalidad entre la restricción y el fin propuesto.

Caso concreto

Como se argumentó en el capítulo sobre la violación al derecho a la igualdad, la Constitución Política protege y garantiza la libre empresa en su artículo 333, precepto que comprende la facultad que tienen las personas para realizar actividades de naturaleza económica, a fin de mantener o incrementar su patrimonio, es decir, los sujetos de derecho tienen la libertad de escoger, crear o adoptar el modelo de negocios que dicte la autonomía de su voluntad, bajo el límite del principio de legalidad.

Así pues, es claro que los agentes económicos pueden desarrollar actividades empresariales bajo modelos de negocios que comprendan una bancarización plena de sus operaciones, o, si es de su voluntad, optar por un modelo comercial basado en la circulación de dinero en efectivo, por mandato expresión de la Constitución.

Ahora, si bien es cierto que las garantías constitucionales de libertad de empresa y libre competencia no son absolutas en atención a la función social y ecológica que deben desarrollar los agentes económicos, también es cierto que los límites que el ordenamiento establezca sobre los preceptos constitucionales deben someterse a criterios de razonabilidad y proporcionalidad en relación con el fin buscado por la norma.

Bajo ese contexto, y en términos del *test* de legitimidad propuesto por la Corte Constitucional para efectos de establecer si una restricción es legítima, tenemos que:

En primer lugar, la limitación establecida por los artículos demandados persigue la finalidad de fortalecer el control fiscal, para prevenir la elusión, evasión y fraude tributario, por lo que se puede entender que el objetivo buscado es legítimo en términos constitucionales.

Sin embargo encontramos que la limitación al reconocimiento fiscal de costos, gastos, pasivos, deducciones e impuestos descontables no es idónea para alcanzar el fin buscado, en el sentido que, además de desconocer los derechos a la igualdad, equidad tributaria y libre empresa de los AEMDE, la autoridad tributaria goza de plenas facultades para solicitar una amplia diversidad de medios probatorios que demuestren la materialización de las operaciones económicas que dieron lugar a los costos, gastos y deducciones que el agente pretende detraer de la base gravable²¹, todo en el marco del procedimiento administrativo de fiscalización.

De igual manera, es de destacar que el ordenamiento fiscal exige a los contribuyentes y responsables demostrar probatoriamente los beneficios, deducciones, y demás prerrogativas que considere aplicables a su favor, frente a la autoridad de impuestos²².

²⁰ Sentencia C-333 de 1999

²¹ Estatuto Tributario, artículo 684.

²² *Ibidem*, artículos 770, 771, 789 a 791.

En ese sentido, es viable concluir que el ordenamiento fiscal otorga mecanismos y prerrogativas a favor de la administración de impuestos más idóneos y garantistas de los derechos fundamentales de los contribuyentes para lograr un mayor control fiscal que fomente un adecuado recaudo, en contraste con los preceptos demandados que devienen más gravosos en contra de los AEMDE en términos de protección de derechos constitucionales.

Por lo anterior, observamos que existe desproporcionalidad entre la limitación al reconocimiento fiscal de costos, gastos, deducciones pasivos e impuestos descontables, y el objetivo buscado por las normas, en la medida en que que la afectación a los derechos fundamentales a la igualdad, libertad de empresa y equidad tributaria contra los AEMNPE es mucho mayor en comparación con la finalidad de control fiscal, pues dicho objetivo puede ser alcanzado inclusive mediante mecanismos procedimentales preexistentes en el ordenamiento, inmersos en las amplias facultades de fiscalización de las que disponen las administraciones tributarias, como la prerrogativa de solicitar a los contribuyentes los soportes que justifiquen los egresos cuyo reconocimiento solicitan, así como la carga de la prueba en contra del contribuyente cuando este pretenda pretenda aplicar beneficios y garantías fiscales.

De igual manera, encontramos que la desproporcionalidad mencionada se hace evidente al castigar a los AEMNPE con un mayor impuesto a cargo por no canalizar sus recursos mediante el sistema financiero, constriéndolos 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 deberían 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.

Finalmente, encontramos que los límites señalados pro las normas demandadas no se acompañan con la garantía constitucional de la libre competencia, pues, es claro que los AEMDE deberán asumir un mayor valor de sus impuestos a cargo, que, evidentemente implica un mayor costo en sus operaciones económicas, que se refleja a su vez en la pérdida de poder competitivo frente a los agentes económicos bancarizados, quienes, pese a poder incurrir en similares costos, gastos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, podrán detraer el 100% de tales erogaciones sobre la base gravable de sus impuestos, situación que les otorga una amplia ventaja competitiva frente a los AEMDE, en detrimento de sus garantías constitucionales, como ya se evidenció en la presente demanda.

Así pues, es conducente afirmar que los límites sobre el reconocimiento fiscal de costos, gastos, deducciones, pasivos e impuestos descontables por pagos en efectivo conllevan un claro desequilibrio económico contra los AEMDE que los obliga a participar en el mercado nacional en condiciones de desigualdad, inequidad e ineficiencia.

En ese orden de ideas, se concluye que las limitaciones a los derechos constitucionales a la libre empresa y libre competencia de los artículos 307 parcial de la Ley 1819 de 2016 y el artículo 190 de la Ley 1943 de 2018 son ilegítimas en términos de la jurisprudencia constitucional, luego están llamadas a ser expulsadas del ordenamiento jurídico por adolecer de serios vicios de inconstitucionalidad.

IV. PETICIÓN:

Con base en las razones de hecho y de derecho expuestas en esta demanda, solicitamos muy respetuosamente a la Corte:

- a) **DECLARAR la INEXEQUIBILIDAD PARCIAL** del artículo 307 de la Ley 1819 de 2016 sobre los apartes que modificaron los párrafos 1º, 2º y el párrafo transitorio y sobre el aparte que adicionó el párrafo 3º al artículo 771-5 del E.T.
- b) **DECLARAR la INEXEQUIBILIDAD** del artículo 120 de la Ley 1943 de 2018 que adicionó el párrafo 5º al artículo 771-5 del E.T.

V. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4o. de la Constitución Política de Colombia, le compete a la Corte Constitucional el conocimiento y decisión definitiva sobre las demandas de

inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como en razón a vicios de procedimiento en su formación.

Dado que los preceptos demandados forman parte de leyes de la República, son ustedes, Honorables Magistrados, competentes para conocer y decidir sobre esta demanda.

VI. NOTIFICACIONES

Recibiremos notificaciones en la dirección Carrera 16 # 93-92, Edificio Crowe, Bogotá D.C. y a los correos electrónicos andres.nunez@crowe.com.co y andrea.ospina@crowe.com.co.

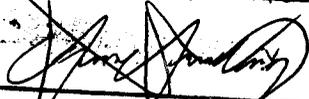
De los señores Magistrados, con toda atención,


ANDRÉS ARIEL NÚÑEZ GODOY
 C.C. No. 1.1110.529.704 de Ibagué

CONSTITUCIÓN DE COLOMBIA
 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
 DIRECCIÓN DE FISCALÍA GENERAL, PROFESIONAL Y
 RENOVACIÓN DE LA FUNCIÓN DE FISCALÍA

El ante firmante se presentó personalmente en
 La Secretaría General de la Corte Constitucional.
 por Andrés Ariel Núñez Godoy quien se
 identificó con la C.C. No. 1.110.529.704 de Ibagué
 y/o Tarjeta Profesional No. _____

Bogotá D.C., 11 octubre 2019


 Quien Firma _____

Quien recibe: Secretaría General

inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como en razón a vicios de procedimiento en su formación.

Dado que los preceptos demandados forman parte de leyes de la República, son ustedes, Honorables Magistrados, competentes para conocer y decidir sobre esta demanda.

VI. NOTIFICACIONES

Recibiremos notificaciones en la dirección Carrera 16 # 93-92, Edificio Crowe, Bogotá D.C. y a los correos electrónicos andres.nunez@crowe.com.co y andrea.ospina@crowe.com.co.

De los señores Magistrados, con toda atención,

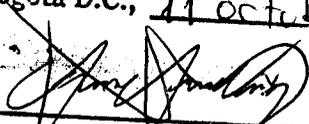

ANDRÉS ARIEL NÚÑEZ GODOY
C.C. No. 1.1110.529.704 de Ibagué



CORTE CONSTITUCIONAL
 SECCIÓN DE SECRETARÍA
 DIRECCIÓN DE PLANIFICACIÓN, INFORMACIÓN Y
 REGISTRO DE LA ACTIVIDAD DE LA LEY

El ante... se... personalmente en
 La Secretaría General de la Corte Constitucional.
 por Andrés Ariel Núñez Godoy quien se
 identificó con la C.C. No. 1.110.529.704 de Ibagué
 y/o Tarjeta Profesional No. _____

Bogotá D.C., 11 octubre 2019


 Quien Firma _____

Quien recibe: Secretaría General