

Sentencia C-324/22

Referencia: Expediente D-14721

Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 105 numeral 2 literal c) (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016 *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos de lucha contra la evasión y elusión fiscal y se dictan otras disposiciones”*.

Demandante:
Carolina Ramírez Pérez

Magistrada ponente:
DIANA FAJARDO RIVERA

Bogotá, D.C., catorce (14) de septiembre de dos mil veintidós (2022)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y trámites establecidos en artículo 241 numeral 4 de la Constitución Política y el Decreto Ley 2591 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, la ciudadana Carolina Ramírez Pérez presentó demanda de inconstitucionalidad contra la expresión *“y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales”* contenida en el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016, por estimar que vulnera los artículos 13, 95 ordinal 9°, 229 y 363 de la Constitución Política.

2. Por Auto de catorce (14) de marzo de dos mil veintidós (2022)¹ se admitió la demanda presentada.² Se ordenó comunicar el inicio del trámite al Presidente de la República, al Presidente del Congreso, a los ministros de Justicia y del Derecho, al de Hacienda y Crédito Público y al Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-. Así mismo se invitó a participar a distintas instituciones y organizaciones sociales³ para que indicaran las razones que, en su criterio, justifican la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma demandada, de conformidad con lo previsto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991.

3. Luego de los trámites de rigor, la demanda fue fijada en la Secretaría de la Corte para permitir la participación ciudadana. Posteriormente, la señora Procuradora General emitió el concepto de su competencia.

II. NORMA OBJETO DE REVISIÓN

4. A continuación, se transcribe y subraya el segmento normativo demandado:

“DECRETO 624 DE 1989

(30 de marzo de 1989)

Diario Oficial N° 38.756

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales

(...)

Artículo 105. REALIZACIÓN DE LA DEDUCCIÓN PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD. <Modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, las deducciones realizadas fiscalmente son los gastos devengados

¹Expediente

digital

D-14721

<https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=41079>

² Por Auto del 16 de marzo de 2022 se corrigió el numeral primero del auto admisorio de la demanda, así como el encabezado y el cuerpo de dicha providencia, en el sentido de precisar que la norma demandada era artículo 105 (parcial) del Decreto 624 de 1989, y no el artículo 10 de dicho Decreto. Expediente digital D-14721 <https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=41204> Corrección de admisión.

³ A la Academia Colombiana de Jurisprudencia, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT-, al Colegio de Contadores Públicos de Colombia -CONPUCOL, a la Federación de Contadores Públicos de Colombia -FEDECOP- a la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública ASFACOP, a la Asociación Nacional de Empresarios -ANDI- a la facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Colombia, al Departamento de Ciencias Contables de la Universidad Javeriana, al Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia y a las facultades de Derecho de las universidades del Norte, del Rosario, del Valle, de La Sabana, EAFIT, Externado de Colombia, Javeriana, Libre de Colombia, Santo Tomás y Sergio Arboleda.

contablemente en el año o periodo gravable que cumplan los requisitos señalados en este estatuto.

(...)

2. Los gastos que no cumplan con los requisitos establecidos en este estatuto para su deducción en el impuesto sobre la renta y complementarios, generarán diferencias permanentes. Dichos gastos comprenden, entre otros:

- a) Las deducciones devengadas por concepto de la aplicación del método de participación patrimonial, incluyendo las pérdidas, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables.*
- b) El impuesto sobre la renta y complementarios y los impuestos no comprendidos en el artículo 115 de este estatuto.*
- c) Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio **y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales** diferentes a las laborales con sujeción a lo prevista en el numeral 3 del artículo 107-1 de este estatuto.*
- d) Las distribuciones de dividendos.*
- e) Los impuestos asumidos de terceros.”*

III. LA DEMANDA

5. La demandante reprocha la constitucionalidad de la expresión “*y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales*” del literal c), numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario, por considerar que viola los principios de igualdad, el acceso a la administración de justicia y la equidad tributaria, fundada en los artículos 13, 95 numeral 9, 229 y 363 superiores.⁴ Previo a desarrollar la acusación sostiene que la disposición impugnada se inscribe en el Estatuto Tributario, específicamente en el régimen de deducciones sobre el impuesto de renta de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, que desarrolla el artículo 105, en el cual se determina, entre otros, que existen unos gastos que, aun devengados contablemente, no pueden ser deducidos fiscalmente, entre ellos los derivados de condenas provenientes de procesos administrativos judiciales o arbitrales.

6. Explica que ese precepto debe leerse en armonía con el artículo 107 del mismo Estatuto, el cual determina cuales expensas son deducibles, señalando que son aquellas realizadas en el año anterior o en el periodo gravable en que se desarrolló la actividad productiva y siempre que i) sean necesarias, ii)

⁴Expediente

digital

D-14721.

<https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=40537> Texto de demanda.

proporcionales a cada actividad y iii) tengan relación de causalidad con las actividades que producen la renta.

7. Cuestiona que el apartado demandado impida deducir un gasto que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, cuando este se cuantifica o determina en una condena, pero que en cambio ese mismo gasto sí pueda ser admitido como factor de depuración de la base gravable del impuesto de rentas y complementarios si no se acude a la administración de justicia, o cuando se concilia la obligación, lo que implica un tratamiento tributario desigual, ante un mismo hecho económico.

8. Afirma que no fue interés del Legislador, al expedir la Ley 1819 de 2016, generar una situación de inequidad entre los gastos originados, determinados o cuantificados en procesos judiciales, sino justamente terminar con la discusión sobre el alcance de la deducibilidad de las erogaciones sancionatorias o punitivas y que, en su criterio, el error derivó en la incorporación del vocablo “*condena*” que tiene un sentido amplio y no uno restringido, lo que refuerza con conceptos doctrinales, gramaticales y jurisprudenciales de dicho vocablo. Después de esta introducción se ocupa en argumentar las razones por las cuales la disposición acusada trasgrede la Constitución.

9. *Sobre las razones para estimar quebrantado el principio de igualdad.* La accionante considera que la norma parcialmente demandada trasgrede la cláusula de igualdad pues crea un trato desigual entre dos situaciones tributarias idénticas. Reprocha que se impida deducir las expensas en que incurra un contribuyente al pagar una condena judicial, aun cuando la obligación que la origine cumpla con los requisitos de deducibilidad del artículo 107 del Estatuto Tributario al tener relación de causalidad con la actividad productora de renta, sea necesaria y proporcional, pero en cambio se permita esa deducción cuando el pago de la misma obligación no esté mediado por una orden judicial.

10. Ejemplifica su punto aludiendo al acuerdo de una cláusula contractual que tenga que ver con la actividad productora de renta. Dice que, si el obligado a pagarla lo hace de acuerdo con lo establecido, ese gasto sería deducible, pero que, si existe controversia sobre el alcance o contenido de la cláusula y se requiere acudir a la justicia ordinaria o arbitral, la eventual decisión con cargo a una de las partes que genera un gasto no sería deducible. Por ello concluye que, encontrándose ante situaciones idénticas, esto es la misma cláusula contractual y la misma prestación, se otorga un trato diferenciado.

11. Asegura que dicha diferencia es arbitraria, porque además castiga exclusivamente a quienes acuden a las autoridades judiciales o arbitrales, pero no a quienes concilian o pagan anticipadamente la obligación, pues en este

último caso se permite la deducción. Alude a que el Estatuto Tributario en materia de expensas necesarias deducibles no es taxativo, sino enunciativo y que el Legislador ha determinado, entre otros, impedir que se deduzcan sanciones o penalidades por estimar que se imponen a raíz de conductas u omisiones negligentes o dolosas, pero que la connotación de condena no es equiparable.

12. Así mismo esgrime que, al aplicarse un test intermedio, la medida se advierte inconstitucional pues su finalidad no es imperiosa máxime cuanto implica una penalidad que anula el acceso a la administración de justicia y tampoco se satisfacen los requisitos de idoneidad y necesidad.

13. *Tributación en condiciones de justicia y equidad.* Esgrime la accionante que uno de los deberes ciudadanos es el de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, pero que esto debe estar mediado por la justicia y la equidad, de allí que cuando estos presupuestos no se cumplen, las normas deben ser retiradas del ordenamiento jurídico al lesionar el principio de capacidad contributiva. Aduce que esto debe leerse en consonancia con el 363 superior que incorpora el principio de equidad del sistema tributario y una vez lo explica, con remisión a criterios jurisprudenciales, razona que, al impedirse la deducción de un mismo hecho económico es decir de situaciones jurídicas análogas, sin estar debidamente justificado, se presenta discriminación.

14. Reitera lo dicho anteriormente sobre trato desigual injustificado de la disposición demandada, con énfasis en que la disposición viola la equidad tributaria al calificar como no deducibles los gastos que se determinan, cuantifican o fijan en condenas, aunque estos no sean de orden sancionatorio o punitivo.

15. *Administración de justicia y tributos.* Por último, la demandante refiere que la jurisprudencia constitucional ha sostenido que el derecho de acceso a la administración de justicia implica que cualquier persona pueda solicitar protección o el restablecimiento a los encargados de administrar justicia quienes deben impartirla de forma efectiva, permitiendo así una convivencia armónica.

16. De allí se sigue, de acuerdo con la demandante, que cuando disposiciones contraríen ese contenido deban ser apartadas del ordenamiento, y afirma, con fundamento en algunas decisiones de constitucionalidad y de tutela que ello es así cuando se restringe el acceso a la jurisdicción, se crean obstáculos para obtener un pronunciamiento definitivo o las condiciones impuestas dificultan el ejercicio del derecho.

17. Precisa que la expresión demandada del literal c) numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario incorpora una situación desigual, y que desconoce la equidad al castigar a quienes accedan a la justicia ordinaria o arbitral, pues la consecuencia es que los pagos que deban llevar a cabo en los términos del laudo o sentencia no son deducibles al mediar pronunciamiento judicial o arbitral, afectando el contenido esencial del artículo 229 superior, de allí que la norma deba ser declarada inexecutable, pues es injustificada la disparidad de trato cimentada además en una sanción derivada del ejercicio de un derecho constitucional.

IV. INTERVENCIONES

18. Durante el término de fijación en lista se presentaron seis intervenciones. Dos de ellas coadyuvan a la demanda, otras dos consideran que la disposición debe ser condicionada para permitir que la deducción de los gastos se permita únicamente en lo relacionado con las obligaciones que derivan de la actividad productora de renta, excluyendo intereses o sanciones judiciales que se dispongan en la condena. La restante que corresponde a una solicitud conjunta, considera que la disposición es executable bajo las reglas jurisprudenciales desarrolladas por esta Corte.

19. En el orden que se indica a continuación se realizará su síntesis:

Interviniente	Concepto
Instituto Colombiano de Derecho Tributario	Inexecutable
Universidad Externado de Colombia	Inexecutable
Mery Cecilia Diez Vargas	Executable condicionada/ Inexecutable
Asociación Nacional de Empresarios de Colombia - ANDI-	Executable condicionada
Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	Executable

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO -ICDT-

20. El ICDT⁵ pide que se declare inconstitucional la expresión “y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales” contenida

⁵Expediente

Digital

D-14721

<https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=41824> Elaborado por Cristina Stiefken Arboleda, Carolina Roza Gutiérrez, Adrián Rodríguez Piedrahita, Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez, Catalina Hoyos Jiménez, Catalina Plazas Molina, César Camilo Cermeño Cristancho, Germán Pardo Carrero, José Francisco Mafla Ruiz, Juan Pablo Godoy Fajardo, Luis Miguel Gómez Sjöberg, Luz María Jaramillo Mejía, Óscar Mauricio Buitrago Rico, Ruth Yamile Salcedo Younes, Fabio Londoño Gutiérrez y Gustavo Pardo Ardila. Así mismo a través de comunicación de 18 de abril de 2022 informaron que María Catalina Plazas Molina, Miembro del Consejo Directivo del ICDT se declaró impedida para participar en la discusión y aprobación del concepto.

<https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=41992>

en el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario. Acompaña en su integridad las razones de la demanda y añade que la tensión surge entre el principio de autonomía legislativa y los principios de igualdad, equidad y tributación en condiciones de justicia, por lo que es necesario establecer un juicio de razonabilidad.

21. Desde su lectura, el Legislador solo puede excluir la deducibilidad fiscal de las condenas siempre que estas tengan naturaleza sancionatoria y califica de irrazonable que, sin analizarse los requisitos de deducibilidad ni tener en cuenta la capacidad contributiva se impida deducir el gasto por el hecho de haber sido ordenado por sentencia o laudo, pues ello implica que quien participó en un litigio tendrá una carga superior a quien no lo hizo, sancionándose además el hecho de haber accedido a la administración de justicia.

22. Así mismo expone que no sería recomendable condicionar la medida pues, por razón del principio de certeza tributaria, debe existir precisión y claridad sobre los elementos de la obligación tributaria, máxime para determinar la base gravable del impuesto de renta.

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

23. La Directora del Departamento de Derecho Fiscal⁶ coadyuva la solicitud de inexequibilidad del numeral 2º, literal c -parcial- del artículo 105 del Estatuto Tributario.

24. Plantea que de aplicarse el juicio de intensidad leve, la medida sería constitucional pues tiene un fin recaudatorio y el poder tributario es competencia del Legislador, quien es el llamado a definir todos los elementos del tributo. No obstante, considera que, si se opta por un escrutinio mayor, no podría justificarse el trato desigual a situaciones jurídicas similares, pues se trata del mismo pago subyacente.

25. Alude al concepto de minoración estructural, para significar que, de acuerdo con la jurisprudencia, su sentido es el de incentivar el tributo, pero que en este caso el Legislador excluyó la deducibilidad de un gasto de manera inmotivada y que distinto hubiese sido si se justificara expresa o tácitamente qué se buscaba con la medida: reducir la litigiosidad o aumentar la solución autocompositiva, lo que no ocurrió en este caso.

INTERVENCIÓN CIUDADANA

⁶ Olga Lucía González en calidad de Directora de Departamento de Derecho Fiscal presenta la intervención. Expediente digital D-14721
<https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=41774>

26. La ciudadana Mery Cecilia Díez Vargas⁷ solicitó declarar la exequibilidad condicionada de la disposición demandada *“en el entendido de que la expresión “condena” se refiere, exclusivamente, a la imposición de sanciones punitivas.”* De manera subsidiaria, pidió que se declarara la inconstitucionalidad de la norma acusada. Indicó que el apartado demandado del literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario desconoce los principios de igualdad y equidad tributaria, así como el derecho al acceso a la administración de justicia. Esto por cuanto se castiga injustificadamente al ciudadano simplemente por tramitar sus diferencias o asuntos ante los jueces o árbitros, impidiéndole que un pago o erogación que provenga de una sentencia o un laudo arbitral pueda ser deducible del impuesto sobre la renta si cumple los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

27. A partir de lo anterior, la interviniente justifica la solicitud de exequibilidad condicionada advirtiendo que las demás erogaciones que la norma reputa como no deducibles tienen un carácter sancionatorio o punitivo y que por tanto es posible que el Legislador excluyera de deducibilidad solo las condenas de carácter sancionatorio o punitivo y por ello cabría el condicionamiento.

ASOCIACIÓN NACIONAL DE EMPRESARIOS DE COLOMBIA - ANDI-

28. El Presidente y Representante Legal de la ANDI⁸ solicita que la Corte declare la exequibilidad condicionada de la disposición demandada *“bajo el entendido de que serán deducibles las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, siempre que ordenen la realización de prestaciones que, de no mediar tal intervención judicial, habrían cumplido con los requisitos generales para su deducibilidad fiscal.”*

29. Funda su petición en que la finalidad de la norma demandada es la de evitar que el sujeto pasivo aplique deducciones que surjan de la sanción a una conducta jurídicamente reprochable, sin embargo, señala que esto no puede extrapolarse a los casos en los que las partes acuden a un tercero para fijar el alcance o el contenido de una obligación.

30. Ello lo explica a partir de una situación hipotética, esto es la de dos personas jurídicas que suscriben un contrato de construcción, llegan a un desacuerdo sobre el alcance de la obra a realizar y un juez condena el pago de una cláusula penal y la realización de obras complementarias. Dice que de no haber mediado decisión judicial las obras debieran ser deducibles, pues es un gasto que deriva de la actividad generadora de renta, pero no así la cláusula penal o intereses moratorios, que tienen carácter sancionatorio. Sostiene que,

⁷Expediente Digital D-14721.Intervención ciudadana <https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=41737>

⁸ Bruce Mac Master, en calidad de presidente y representante legal de la ANDI allega el concepto. Expediente Digital D-14721 <https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=41736>

si un gasto cumple los criterios de causalidad, proporcionalidad y necesidad, no podría perder esa naturaleza por el hecho de haberse dispuesto a través de sentencia judicial o laudo arbitral.

31. En su criterio si bien la jurisprudencia constitucional ha indicado que las deducciones pueden tener naturaleza de minoración estructural, también ha delimitado su alcance, que no es el de incentivar conductas o crear preferencias sino el de definir el contenido del tributo y realizar los principios de tributación de allí que sostenga que una condena administrativa, judicial o arbitral no deba impedir su deducibilidad si este gasto, en todo caso, hubiese sido deducible de no haber intervenido la decisión de un tercero.

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-

32. En un concepto conjunto los representantes de las entidades estatales⁹ pidieron declarar la exequibilidad de la norma demandada. Sostuvieron que, de acuerdo con los artículos 150 numeral 12 y 338 de la Constitución Política corresponde al Congreso definir la política tributaria, es decir qué y quienes deben gravarse y cuáles beneficios tributarios conceder, por lo que, en estos asuntos, el Congreso cuenta con un margen de configuración legislativa que, en términos de la jurisprudencia constitucional, es de amplia discrecionalidad.

33. Recuerdan que la Corte Constitucional ha sostenido, pacíficamente, que el hecho de que una disposición imponga una carga tributaria y excluya de ella a un sujeto o sector determinado no trae consigo la inconstitucionalidad de la medida y que esta se presume constitucional. De ahí que lo que corresponde a quien demanda es demostrar por qué, pese a que la facultad impositiva es bastante amplia y discrecional la medida afecta derechos constitucionales.

34. Esta carga la estiman incumplida en el presente asunto pues, a su juicio, la demandante no expuso razones objetivas para explicar por qué los sujetos comparados exigen el mismo trato y/o por qué el Legislador desbordó su competencia. Y plantean que los contribuyentes que pagan una obligación contractual en debida forma no son comparables con aquellos que lo hacen con fundamento en una sentencia judicial, administrativa o un laudo arbitral.

35. Explican que las sentencias declarativas o constitutivas no conllevan a una obligación de dar, hacer o no hacer y no implican la generación de un gasto, de allí que sea equivocado sugerir que dar alcance a una obligación pueda comprenderse como condena. Así mismo recaban en que los contratos son acuerdos de voluntades decididos recíprocamente y tienen carácter imperativo,

⁹ Juanita Castro Romero en condición de Jefe de la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Pablo Nelson Rodríguez Silva en condición de representante de la U.A.E. de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-. Expediente digital D-14721 <https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=41764>

por lo que deben cumplirse de buena fe, y es por ello que se permiten que se deduzcan dichos gastos.

36. Cuestión distinta es cuando las partes desatienden sus obligaciones adquiridas con base en la ley o en el contrato que genera un perjuicio a la parte incumplida y origina una condena, y es por esto que no puede equipararse la circunstancia.

37. Apuntan que, en todo caso la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016 sí fue clara en que los gastos por condenas judiciales o arbitrales, constituyen una deducción permanente y no podrían usarse para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios, de allí que no se trató de un capricho del Legislador.

38. Enfatizan en que es equivocado sostener que la norma afecta el acceso a la administración de justicia, pues la medida en momento alguno impide a la persona interponer acciones o recursos, ni limita su capacidad ante las autoridades llamadas a resolver el litigio, se trata de una consecuencia tributaria y económica que surge porque las erogaciones no satisfacen los requisitos para que el Legislador las considere deducibles y es el sujeto vencido quien soporta el gasto por ser la parte incumplida.

V. CONCEPTO DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACIÓN

39. En cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 278 numeral 5 de la Constitución Política, la Procuradora General de la Nación, a través de concepto del 11 de mayo de 2022¹⁰ pide que se declare la exequibilidad del literal c) del numeral 2ª del artículo 105 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016, bajo el entendido de que las condenas a las que se refiere la norma, son exclusivamente aquellas de carácter sancionatorio.

40. Sostiene que, si bien el Congreso de la República cuenta con un amplio margen de configuración legislativa en materia tributaria, esta encuentra sus límites en los principios de igualdad, equidad y justicia, previstos en los artículos 13, 95-9 y 363 constitucionales. Trae a colación la definición que la jurisprudencia constitucional le ha otorgado a tales principios y las reglas de análisis que ha fijado para determinarsi la medida normativa los contraviene a través de un test de razonabilidad.

¹⁰Expediente

digital

D-14721

<https://siicor.corteconstitucional.gov.co/controldeprocesos/archivo.php?id=42768>

41. Considera que la Constitución Política reconoce la garantía de la propiedad privada que implica, entre otras, el respeto por el justo título, de allí que solo las conductas antijurídicas pueden ser sancionadas. Sobre esa tesis, dice que, si bien la disposición impugnada persigue una finalidad legítima, que se concreta en evitar que los contribuyentes puedan obtener beneficios tributarios a partir de expensas deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, con ocasión de conductas contrarias a derecho, lo cierto es que el vocablo “condena” es un impreciso dado que puede entenderse, o bien como sanción o como la decisión de un tercero sobre la totalidad de una controversia.

42. Así, advierte que se preserva de mejor manera la propiedad privada si se acude a la primera interpretación, que es la base del condicionamiento que propone, con lo que, además, se garantiza el trato igual entre los contribuyentes frente a un gasto que tiene la naturaleza de deducible, sin afectar a quienes acceden a la administración de justicia para dirimir sus diferencias.

VI. CONSIDERACIONES

Competencia

43. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4º de la Constitución Política la Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la demanda de inconstitucionalidad pues la disposición acusada está contenida en una ley de la República.

Presentación del caso, planteamiento del problema jurídico y metodología de la decisión

44. Al no existir reparos sobre la aptitud de la demanda, la Corte en esta oportunidad se pronuncia de fondo sobre la petición de inconstitucionalidad contra la expresión “*y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales*” contenida en el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016, por estimar que vulnera los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria así como el acceso a la administración de justicia, contenidos en los artículos 13, 95-9º, 229 y 363 de la Constitución Política.

45. La accionante reprocha que la disposición impugnada impida deducir fiscalmente un gasto que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, fundado en que se ordenó a través de una condena judicial, administrativa o arbitral pese a que quien está frente al mismo hecho económico y cancela la obligación acordada, o antes de obtener decisión judicial o a través de la vía conciliatoria si le es permitida la deducción.

46. A juicio de la demandante, ambos contribuyentes que demuestren que sus gastos cumplen las exigencias previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario, deben acceder a la deducción fiscal, pues de lo contrario se afectaría a quienes deciden acudir a la administración de justicia para obtener una decisión lo que, desde su óptica, no consulta criterios de proporcionalidad y razonabilidad y en cambio si afecta intensamente la igualdad y la equidad tributaria.

47. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT- y la Universidad Externado de Colombia coadyuvan a la petición de inexecutable. Señalan que si bien el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia tributaria no puede imponer tratos desiguales sin justificación y, en este asunto impedir la deducibilidad fiscal de las condenas implica otorgar una carga superior a quien participó en un litigio.

48. Por su parte la Procuradora General de la Nación, la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia -ANDI- y la ciudadana Mery Cecilia Díez Vargas solicitan que se declare la executable condicionada de la disposición, para que se entienda que serán deducibles las prestaciones que, de no mediar intervención judicial, hubiesen cumplido los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, pues lo contrario implica afectar el acceso a la administración de justicia y afectan a quienes buscan que un tercero defina una controversia jurídica.

49. Por último, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- piden que la disposición impugnada se declare constitucional. Refieren que la jurisprudencia de esta Corporación, en materia tributaria, ha sido pacífica en señalar que el Congreso cuenta con un amplio margen de configuración legislativa y, particularmente, sobre deducciones ha indicado que existe una amplia discrecionalidad para fijar su contenido y limitaciones. Así mismo sostienen que no se trata de sujetos comparables, pues unos son contribuyentes condenados en litigio y otros quienes pagan sus obligaciones en debida forma, de acuerdo con lo pactado contractualmente y de buena fe. Añaden que la disposición en momento alguno limita que las personas accedan o interpongan recursos judiciales, pues se trata de una consecuencia tributaria y económica que surge porque el Legislador así lo determinó expresamente y que no todas las sentencias o laudos tienen el carácter de condenatorio pues hay otras declarativas o constitutivas.

50. De acuerdo con lo señalado la Sala advierte que las censuras contenidas en la demanda se dirigen a una acusación concreta, esto es la de si la expresión “*y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales*” contenida en el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario desconoce los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria,

y el acceso a la administración de justicia al impedir a los contribuyentes, obligados a llevar contabilidad, deducir fiscalmente dichas expensas por el hecho de haber sido condenados judicialmente, mientras que a los contribuyentes que paguen una obligación de acuerdo al pacto contractual, o antes de la condena, o acudan a la vía conciliatoria, si se les permite la deducción.

51. Sobre el particular debe indicarse que la accionante refiere infringidos los artículos 13, 95-9, 229 y 363 de la Constitución Política bajo una misma línea argumentativa: la existencia de un trato diferenciado en la aplicación de las deducciones del Estatuto Tributario, que acusa de arbitraria e injustificada pues, en su entender, castiga a quienes acceden a la justicia ordinaria o arbitral. Es a partir de esa lectura que los intervinientes hacen sus planteamientos.

52. En consecuencia, la Sala deberá pronunciarse sobre un problema jurídico a saber:

53. ¿Se vulneran los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, así como el acceso a la administración de justicia (artículos 13, 95-9, 229 y 363 C.P.) cuando el Legislador dispone, en el artículo 105, numeral 2, literal c) del Estatuto Tributario, que para los obligados a llevar contabilidad, los gastos provenientes de condenas de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, no pueden ser deducibles fiscalmente?

54. Para resolver este asunto la Corte adoptará la siguiente metodología: empezará con el estudio del precedente constitucional relativo al margen de configuración legislativa en materia tributaria, específicamente a su alcance en la regulación de las deducciones tributarias y cómo, bajo esos parámetros, se ha realizado el control de constitucionalidad a las disposiciones que asignan deducciones a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Luego se referirá, brevemente, al contenido de los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria y cómo estos operan en el ámbito de acción del Legislador en materia tributaria. Por último, a partir de dichas reglas, y una vez fijado el contexto y alcance de la disposición demandada, la Sala resolverá el cargo propuesto.

Margen de configuración legislativa en materia tributaria. Reiteración jurisprudencial

55. De acuerdo con la Constitución Política y con el alcance dado por la Corte Constitucional, en tiempos de paz y, debido al principio de “*no hay tributo sin representación*”, le corresponde al Congreso de la República, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales fijar las cargas tributarias a los

ciudadanos.¹¹ En ese sentido, compete al Legislador diseñar la política tributaria del Estado y, de manera concreta, fijar las contribuciones fiscales y parafiscales, así como los elementos que componen la obligación tributaria. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional dichos mandatos están acompañados de una amplia potestad legislativa cuyo único límite son los principios establecidos en la Constitución Política.¹²

56. A partir del contenido de los artículos 150-12,¹³ y 338¹⁴ de la Constitución Política, esta Corporación ha señalado que el amplio margen de configuración en materia de impuestos,¹⁵ le permite al Legislador fijar los elementos del gravamen, de acuerdo a su evaluación y atendiendo sus criterios sobre viabilidad de la economía y conveniencia para el Estado,¹⁶ lo que a su vez le permite crear, modificar, disminuir, aumentar o eliminar tributos o establecer deducciones tributarias y fijar o limitar sus características, entre ellas sus beneficiarios.¹⁷

57. Así mismo la Corte ha considerado que las mismas razones dadas para habilitar la facultad legislativa general del Congreso de modificar o derogar las leyes existentes, se aplica a los tributos, en tanto, en ambos casos, evalúa los intereses de la comunidad¹⁸ y adopta las decisiones siguiendo el bien común.

¹¹ Sentencia C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Diana Fajardo Rivera. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹² *Ibidem*. Al respecto, la Corte Constitucional expuso lo siguiente: “La jurisprudencia ha clasificado los límites a la configuración del legislador en dos, a saber: i) la restricción a los tributos considerados individualmente. En aplicación de éstos, el Congreso tiene vedado adoptar medidas retroactivas o confiscatorias, o que rompan la equidad particular respecto de un tributo individualmente considerado. Además, tiene el deber de establecer los elementos de los tributos; y ii) los que se derivan del sistema tributario en su conjunto, como sucede con la obligación de revisar la capacidad contributiva de los ciudadanos para que no se produzcan tratos inequitativos. Lo propio sucede con la necesidad de optimizar el principio de progresividad o que el sistema sea eficiente en el recaudo y administración de los tributos.”

¹³ “Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: [...] 12. Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley.”

¹⁴ “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”

¹⁵ Sentencias C-989 de 2004. M.P. Clara Inés Vargas Hernández; C-426 de 2005. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra; C-540 de 2005. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto; C-543 de 2005. M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-929 de 2005. M.P. Alfredo Beltrán Sierra; C-508 de 2006. M.P. Álvaro Tafur Galvis; C-927 de 2006. M.P. Rodrigo Escobar Gil; C-341 de 2007. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto; C-508 de 2008. M.P. Mauricio González Cuervo; C-465 de 2014. M.P. Alberto Rojas Ríos; C-102 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-060 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SPV y AV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-265 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

¹⁶ Cfr. Sentencia C-222 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

¹⁷ Sentencias C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo; C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo. SPV. Richard Ramírez Grisales; y C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹⁸ Sentencia C-222 de 1995. M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

Deducciones del impuesto de renta de personas que están obligadas a llevar contabilidad

a. Margen de configuración legislativa en materia de deducciones tributarias

58. Esta Corte ha fijado el alcance del margen de configuración legislativa en materia de deducciones tributarias, además de definir la figura como “*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.*”¹⁹ Ha destacado también que la posibilidad de que el Legislador tenga una amplia potestad de configuración de las deducciones radica en que las mismas hacen parte del diseño de la política tributaria nacional y, a su vez, obedecen a razones de índole fiscal, social, ambiental o a la pretensión de alcanzar igualdad real.²⁰

59. La Corte Constitucional ha declarado la constitucionalidad de normas que establecen deducciones y que, a su vez, generan tratos desiguales entre aquellos que se benefician de estas normas y aquellos que no, a pesar de que, en principio, se encuentran en condiciones de igualdad para ser beneficiarios de las deducciones demandadas por inconstitucionales. Dentro de este escenario se encuentran las sentencias **C-409 de 1996**,²¹ **C-153 de 2003**,²² **C-733 de 2003**,²³ **C-1003 de 2004**,²⁴ y **C-249 de 2013**.²⁵

60. En la Sentencia **C-409 de 1996**,²⁶ la Sala Plena de la Corte Constitucional estudió una demanda contra el artículo 84 de la Ley 223 de 1995, que modificaba el artículo 122 del Estatuto Tributario, donde se establecía que los costos y las deducciones por expensas en el exterior para la obtención de renta de fuente dentro del país no pueden exceder el 15% de la renta líquida del contribuyente.²⁷ El demandante reprochó dichas disposiciones como

¹⁹ *Ibidem*. Ver también la Sentencia C-1003 de 2004. M.P. Jaime Córdoba Triviño. AV Jaime Araujo Rentería. Asimismo, en la Sentencia C-606 de 2019 M.P. Alejandro Linares Cantillo, la Corte Constitucional precisó que “ese amplio poder se extiende a la configuración de las deducciones, al punto que el legislador tiene la competencia para indicar que puede ser objeto de disminución a efecto de calcular el impuesto o que se puede restar de lo pagado por ese concepto.”

²⁰ Sentencia C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Alejandro Linares Canillo. SV. Diana Fajardo Rivera. AV. Paola Meneses Mosquera.

²¹ Sentencia C-409 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

²² Sentencia C-153 de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²³ Sentencia C-733 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández. AV. Álvaro Tafur Galvis.

²⁴ Sentencia C-1003 de 2004. M.P. Jaime Córdoba Triviño. AV. Jaime Araujo Rentería.

²⁵ Sentencia C-249 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ La norma demandada en dicha oportunidad era la siguiente: // “Artículo 84.- Limitación a los Costos y Deducciones. El artículo 122 del Estatuto Tributario quedará así: // “Artículo 122.- Limitación a los Costos y Deducciones. Los Costos y deducciones por expensas en el exterior para la obtención de rentas de fuente

inconstitucionales al estimar “que la previsión según la cual los costos en el exterior en que incurran las empresas para la obtención de rentas dentro del país son deducibles hasta un máximo del 15% representa una confiscación, por cuanto conduce a que el impuesto aplicable exceda el valor de la utilidad que se percibe.”²⁸

61. En el desarrollo del caso concreto, la Corte Constitucional indicó que la diferencia de trato entre los costos causados en el exterior y en el país se encontraba justificada debido al principio de eficacia del sistema tributario. Ello como quiera que la norma tiene la finalidad de evitar la evasión fiscal y favorecer la producción nacional.²⁹ Igualmente, consideró que la restricción de la deducción no convertía el tributo en un impuesto confiscatorio, debido a que las variables tributarias para el cálculo de esta deducción “*dependen en gran medida de la conducta del propio sujeto tributable, pues si éste sabe que no puede restar sino el 15% de algunos de sus costos en el exterior, entonces la racionalidad económica le aconseja adecuarse a ese límite para obtener utilidades, lo cual le es posible, pues la medida no es de vigencia inmediata sino que, conforme al artículo 338 de la Carta, y por ser un impuesto de periodo, no puede aplicarse sino a partir del periodo que comience después de la vigencia de la ley, esto es, a partir del 1° de enero de 1996. Por consiguiente, es en gran parte por una decisión del propio contribuyente que se incurre en un caso en donde los costos terminan siendo superiores a los ingresos después del impuesto, por lo cual el artículo impugnado no es en sí mismo confiscatorio.*”³⁰

62. Por su parte, en la Sentencia **C-733 de 2003**³¹ la Corte Constitucional estudió una demanda contra una norma del Estatuto Tributario que establecía la posibilidad de realizar deducciones en el impuesto sobre la renta para aquellas personas que tuvieran la obligación de llevar facturación.³² Dicha

dentro del país, no pueden exceder del quince por ciento (15%) de la renta líquida del contribuyente, computada antes de descontar tales costos o deducciones, salvo cuando se trate de los siguientes pagos:// a) Aquellos respecto de los cuales sea obligatoria la retención en la fuente. // b) Los referidos en los literales a) y b) del artículo anterior. // c) Los contemplados en el artículo 25. // d) Los pagos o abonos en cuenta por adquisición de cualquier clase de bienes corporales. // e) Los costos y gastos que se capitalizan para su armonización posterior de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, o los que deban activarse de acuerdo con tales normas. // f) Aquellos en que se incurra en cumplimiento de una obligación legal, tales como los servicios de certificación aduanera.” (Lo resaltado fueron las disposiciones demandadas).

²⁸ *Ibidem.*

²⁹ *Ibidem.* En efecto, la Corte Constitucional expuso que “De un lado, se pretende evitar la evasión, pues para las autoridades colombianas resulta muy difícil y muy costoso controlar la veracidad de las declaraciones de los distintos contribuyentes sobre sus actividades económicas en el exterior, lo cual, según se desprende del debate en el Congreso, había dificultado un recaudo adecuado en este campo. De otro lado, la norma tiene también objetivos y efectos económicos, pues favorece la producción nacional de servicios en la medida en que limita la posibilidad de que los agentes incurran en costos en el exterior para la obtención de rentas de fuente en el país.”

³⁰ *Ibidem.*

³¹ Sentencia C-733 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

³² La norma demandada de la Ley 383 de 1997 era la siguiente: Artículo 3°. Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo: // “Artículo 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos

norma fue acusada de inconstitucional, debido a que se cuestionaba que (a) no incluía a aquellas personas que no tienen la carga tributaria de llevar facturación y, a su vez, esta diferenciación era irracional como quiera que los contribuyentes que no tienen tal obligación se encuentran en las mismas condiciones objetivas;³³ (b) suponía una violación al artículo 228 superior, puesto que prima lo formal sobre lo sustancial;³⁴ (c) por una formalidad, el contribuyente terminaba tributando una mayor proporción a la dispuesta por la propia ley,³⁵ lo cual, a su vez, (d) desconocía la regla de capacidad económica del contribuyente.³⁶

63. En el desarrollo del caso concreto, la Corte consideró que la norma es exequible debido a que los sujetos de comparación no están en la misma condición, toda vez que, los beneficiarios de la deducción demandada deben observar las cargas tributarias específicas, tales como la obligación de llevar facturación. Incluso, el desconocimiento de esta obligación tiene sanciones de índole tributaria y administrativa.³⁷

64. Asimismo, la Corte Constitucional consideró que la norma tiene como finalidad legítima la disminución de la evasión tributaria y el contrabando y, por tanto, la norma se encuentra dentro de los límites racionales impuestos por los principios establecidos en la Constitución.³⁸ Lo anterior, debido a que la expedición de la factura no es la realización de un simple formalismo, sino que, por el contrario, (a) en materia tributaria la libertad probatoria no es

descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario. // Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. // Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. // Parágrafo. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.”

³³ *Ibidem.*

³⁴ *Ibidem.*

³⁵ *Ibidem.*

³⁶ *Ibidem.*

³⁷ *Ibidem.* En efecto, la Corte Constitucional expuso que: “En el Estatuto Tributario, se recalca, se encuentran consagradas las sanciones por no expedir facturas o expedirlas sin los requisitos exigidos por la ley, tales como la del 1% del valor de las operaciones facturadas, sin exceder de diez millones de pesos y la clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina o consultorio, o sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio. La no procedencia de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas por no contarse con la factura o documento equivalente y no poderlo exhibir ante el funcionario de la Administración Tributaria debidamente comisionado para el efecto cuando así lo exija, corresponde a la consecuencia por la omisión del cumplimiento de la obligación tributaria de exigir la factura o el documento equivalente y por lo tanto de no poder contar con la prueba idónea exigida por la ley para el efecto.”

³⁸ *Ibidem.* La Corte aseguró que “la finalidad de la norma bajo estudio consiste en establecer con certeza la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a los descuentos por costos y deducciones, así como definir los impuestos descontables, y con ello acreditar su legalidad a fin de fortalecer la lucha contra la evasión, lejos de subvertir el ordenamiento constitucional la norma desarrolla los principios de eficiencia y equidad, puesto que sólo de esa manera la administración podrá constatar que los supuestos consagrados en la norma se han aplicado a transacciones legítimamente efectuadas y verificará que la liquidación del impuesto corresponde a la realidad económica del contribuyente.”

absoluta; y, (b) se trata de la comprobación de los elementos que necesarios para la determinación de un impuesto determinado.³⁹

65. En la Sentencia **C-153 de 2003**,⁴⁰ la Sala Plena declaró la exequibilidad de una norma que establecía una deducción en el impuesto de renta que podrían realizar los contribuyentes debido al pago a comisionistas en el exterior por la compra y venta de mercancías, materias primas u otros bienes, el cual estaba excluido a los contribuyentes que realizaran pagos a comisionistas en el exterior por la compra y venta de servicios.⁴¹ En consecuencia, se alegaba que la norma desconocía el principio de igualdad y, a su vez, atentaba contra la libre competencia, pues *“sin justificación alguna se le otorga un beneficio a un sector de la economía nacional y se desconoce que las exportaciones deben mantenerse al mismo tratamiento tributario.”*⁴²

66. La Sala Plena de la Corte Constitucional consideró que existía un trato diferenciado. Indicó que la compraventa de bienes y de servicios en el exterior genera ingresos de fuente nacional, los cuales pueden gravarse con el impuesto a la renta. Así, la norma establecía que, mientras a los primeros se les reconoce la deducción de gastos sin necesidad de que sobre éstos se haya realizado la retención en la fuente, a los otros solo se les reconoce esta deducción si tal retención se ha realizado.⁴³ Para la Corte Constitucional esta diferenciación es constitucional.

³⁹ *Ibidem*. La Corte Constitucional afirmó que “en materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, dado que para esos efectos y por razones de interés público, el legislador se encuentra habilitado para exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la norma bajo análisis, según la cual el legislador establece que para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas o documentos equivalentes, así como para exigir que tales documentos cumplan con determinados requisitos que le permitan adquirir la certeza sobre datos necesarios para la determinación del impuesto respectivo. // Además, la expedición de factura o documento equivalente, así como su exigencia son obligaciones tributarias de carácter formal impuestas por el legislador en virtud de la competencia que le otorga el artículo 338 de la Constitución para determinar directamente todos los elementos del tributo, así como el señalamiento de la forma como se procederá a su recaudo, para lo cual debe actuar también dentro del marco genérico que le fija la propia Constitución. // En el caso de la norma que se examina la Corte no observa un ejercicio indebido de la competencia del legislador al estipular que para efectos de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas las personas o entidades deban elaborar facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, así como tampoco para los efectos de la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta la presentación de éste documento privado.”

⁴⁰ Sentencia C-153 de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

⁴¹ La norma demandada establecía lo siguiente: // “**Artículo 121. Deducción de gastos en el exterior.** Los contribuyentes podrán deducir los gastos efectuados en el exterior, que tengan relación de causalidad con rentas de fuente dentro del país, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente si lo pagado constituye para su beneficiario renta gravable en Colombia. // Son deducibles sin que sea necesaria la retención: // a) **Los pagos a comisionistas en el exterior por la compra o venta de mercancías, materias primas u otra clase de bienes**, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de la operación en el año gravable que señale el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y b) Los intereses sobre créditos a corto plazo derivados de la importación o exportación de mercancías o de sobregiros o descubiertos bancarios, en cuanto no excedan del porcentaje del valor de cada crédito o sobregiro que señale el Banco de la República.” (Lo resaltado fue lo demandado).

⁴² *Ibidem*.

⁴³ *Ibidem*.

67. Al respecto, expuso que es constitucionalmente admisible que se fomente la creación de restricciones a las deducciones para las personas que realizan compraventa de servicios en el exterior.⁴⁴ Por tal motivo, la Corte encontró que la norma atiende al cumplimiento de bienes constitucionalmente protegidos, tales como el fomento y la generación de conocimiento y, a su vez, busca desestimular la importación de servicios y, por tanto, la dinamización del mercado interno. En consecuencia, declaró la exequibilidad de la norma demandada.

68. También en la Sentencia **C-1003 de 2004**⁴⁵ esta Corporación se pronunció sobre la constitucionalidad de una norma que determinaba la deducción de un 80% de los impuestos pagados por industria y comercio, siempre y cuando tuviesen relación de causalidad de renta del contribuyente. En esa oportunidad el demandante alegaba que la disposición vulneraba el principio de igualdad y equidad tributaria, al impedir la deducción plena del impuesto.

69. Al examinar la constitucionalidad de la medida, la Sala Plena reiteró que por virtud de la amplia discrecionalidad en materia tributaria el Legislador puede conceder beneficios tributarios y deducciones, así como derogarlos cuando lo considere, sin que ello implique vulnerar postulados constitucionales. Determinó que las deducciones implican, de por sí, disminuir la renta líquida gravable y esto comporta la reducción de la suma que el contribuyente debe cancelar por impuesto de renta, de manera que si una de las finalidades que se pretende es aumentar el recaudo, vía disminución de deducciones, para así satisfacer las necesidades del Estado, es viable constitucionalmente.

⁴⁴ *Ibidem*. En efecto, la Corte Constitucional en dicha providencia expuso lo siguiente: “En cuanto a la concurrencia de una finalidad aceptada constitucionalmente para ese tratamiento legal diferenciado hay que indicar, por una parte, que el concurso de comisionistas en el exterior para la compra o venta de materias primas, mercancías u otra clase de bienes resulta fundamental. Ello es así porque la adquisición o venta de tales bienes en el mercado internacional resulta compleja y exige el dominio de materias como listas de proveedores; calidad, cantidad y precios de los bienes; investigación de mercado, determinación de las condiciones de oferta y demanda, etc. Tal complejidad torna necesario acudir a comisionistas con un conocimiento detallado de las condiciones del mercado, quienes con su concurso no sólo facilitan las transacciones correspondientes, sino que también contribuyen al abaratamiento de los costos de producción de la industria nacional y, en consecuencia, al desarrollo económico del país. Y no cabe duda que estas consecuencias tocan directamente con fines constitucionales legítimos como el mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes y la distribución equitativa de las oportunidades y los beneficios del desarrollo a través de la dirección general de la economía y de su racionalización. // En materia de servicios, la situaciones diferente pues no puede perderse de vista que la prestación de servicios remite a la generación y aplicación del conocimiento y que en ese ámbito nuestro país, y en general los países del tercer mundo, se encuentran en condiciones desfavorables pues, ante el cúmulo de carencias que les afectan, no cuentan con los recursos necesarios para fomentar la producción del conocimiento científico. Ante tales dificultades, lo que se impone es apoyar la generación y aprovechamiento del conocimiento nacional y por ello tiene sentido que se fomente, por parte de los contribuyentes, la compra o venta de servicios en el país sometiendo su compra y venta en el exterior a un requisito adicional para acceder a la deducción consagrada en el literal a) del artículo 121 del Estatuto Tributario. Gracias a esa norma, se desestimula la importación de servicios, se promueve la producción del conocimiento nacional y se fomenta su compra o venta al interior del país. De igual manera, gracias a ella se desestimula la exportación de servicios y la pérdida de la alta inversión requerida para la formación de personal altamente calificado. Como lo plantea la Procuraduría General de la Nación, se trata de una medida proteccionista del conocimiento y del trabajo nacionales.”

⁴⁵ M.P. Jaime Córdoba Triviño; AV Jaime Araujo Rentería.

70. Recalcó que el Congreso tiene la facultad para determinar qué puede ser deducible de la renta para establecer el impuesto; qué se puede deducir de los impuestos pagados e incluso determinó que aquel puede derogar todas las deducciones o beneficios que hubiere concedido, en la medida en que las referidas deducciones no tienen carácter constitucional, sino legal, es decir que no existe precepto superior que obligue a concebirlas.

71. En la Sentencia **C-249 de 2013**,⁴⁶ la Corte Constitucional estudió una demanda de inconstitucionalidad contra una norma que reconocía las deducciones y descuentos a los pagos que realicen los contribuyentes a través del sistema financiero y bancario.⁴⁷ De acuerdo con la demanda, la norma excluía de dicha deducción a las operaciones que no se realizaran por medio del sistema financiero y, en consecuencia, afectaba el principio de equidad tributaria, la presunción de buena fe y el debido proceso, al limitar *“los medios de prueba a uno solo, pues para efectos del reconocimiento como costo o deducciones, todos los pagos deben ser realizados empleando los intermediarios financieros.”*⁴⁸

72. En el desarrollo del caso concreto, la Corte consideró que, a pesar de que la norma establece un trato diferenciado, el mismo es acorde con la Constitución, pues se soporta en el principio de eficiencia del sistema tributario;⁴⁹ las personas que acuden al sistema bancario deben pagar más gravámenes;⁵⁰ la norma incentiva la bancarización y la formalización de actividades económicas;⁵¹ y, finalmente, la consecuencia jurídica de la norma depende de la voluntad del contribuyente.

⁴⁶ M.P. María Victoria Calle Correa.

⁴⁷ Se trataba del artículo 26 de la Ley 1430 de 2010, el cual establecía los medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables.

⁴⁸ Sentencia C-249 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ *Ibidem*. Al respecto, la Corte Constitucional expuso lo siguiente: *“Como se ve, el uso de los productos y servicios del sistema financiero genera gastos. El pago del Gravamen a Movimientos Financieros, sumado al de las cuotas y costos bancarios derivados de su relación con la entidad, implica sin lugar a dudas la imposición de cargas dinerarias que las personas no tendrían que soportar si desarrollaran sus actividades y negocios al margen de las instituciones financieras. El accionante y el ICDT sostienen que la norma, al privilegiar con pleno reconocimiento fiscal la realización de pagos a través de la banca, y en cambio darles reconocimiento fiscal apenas parcial a los pagos en efectivo, conduce a los contribuyentes a usar los medios del sistema financiero, con los gravámenes y costos que esto trae aparejados. Eso significa entonces un aumento en sus cargas. Y al menos para algunas personas, dicen que estas cargas pueden equivaler a detrimentos sensibles en sus ganancias o utilidades. En esa medida, manifiestan que la norma puede ser inequitativa, pues su efecto sería imponer nuevas cargas con magnitudes que no necesariamente respondan a la capacidad de pago de los contribuyentes.”*

⁵¹ *Ibidem*. En efecto, la Corte Constitucional expuso que *“otra razón para juzgar que la norma acusada se ajusta al principio de equidad, la constituye el hecho de que persigue una finalidad constitucional imperiosa y es eficaz para materializarla. En efecto, como puede leerse en los antecedentes legislativos, el cometido inmediato de la disposición es contribuir a la bancarización y formalización de la economía. Esta bancarización persigue a su vez la finalidad más amplia de asegurar mayor transparencia en las transacciones, evitar la evasión y el fraude, mejorar la recaudación y promover la eficiencia del sistema tributario (CP art. 363). Y no sólo el Congreso de la República considera que esta medida es eficaz para materializar esos propósitos. Esta Corte también ha reconocido que la bancarización es una herramienta adecuada para el efecto en la sentencia C-989 de 2004, 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*

73. En ese sentido, entendió que la norma se ajusta al principio de equidad, pues a pesar de que se limita el reconocimiento fiscal de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo y les da un reconocimiento tributario a los pagados por medios electrónicos distintos al efectivo, lo cierto es que (i) los contribuyentes tienen en principio la posibilidad de acceder al sistema bancario voluntariamente y en un plazo razonable;⁵² (ii) los costos en que incurre el uso de los productos y servicios financieros tienden parcialmente a desmontarse;⁵³ (iii) la norma persigue una finalidad imperiosa y, asimismo, es eficaz para alcanzarla;⁵⁴ y, (iv) la materialización de esa finalidad permite mejorar el recaudo fiscal.⁵⁵

b. Control de constitucionalidad a disposiciones que asignan deducciones a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad

74. Como se indicó previamente, la Corte Constitucional ha sostenido que el Legislador tiene una amplia potestad para adoptar las deducciones e identificar sus elementos esenciales. Esta competencia, en todo caso, está limitada por los principios de igualdad y equidad tributaria. En ese sentido, las disposiciones que adopten medidas para disminuir la base gravable del impuesto a la renta se consideran, en principio, constitucionales y la evaluación de su constitucionalidad se realiza a partir del test *leve de igualdad*.

75. En este escenario, serán de relevancia para la Corte Constitucional argumentos o razones de orden fiscal o extrafiscal que haya tenido en cuenta el órgano legislativo para justificar el acceso al beneficio tributario, tales como (i) la salvaguarda de la producción nacional; (ii) el fomento de la bancarización del país; (iii) el control tributario para la lucha contra el fraude o la evasión; o, (iv) la eficiencia del sistema tributario.

76. Estas reglas han sido aplicadas, entre otras, en las sentencias **C-431 de 2020**,⁵⁶ **C-266 de 2019**⁵⁷ y **C-606 de 2019**,⁵⁸ en las que la Corte Constitucional ha controlado diversas disposiciones que asignan deducciones a los contribuyentes que se encuentran obligados a llevar contabilidad.

77. Así en la Sentencia **C-431 de 2020**,⁵⁹ la Corte estudió una demanda de inconstitucionalidad contra distintos artículos de la ley 1819 de 2016 y la ley

productos con tarjetas de crédito o débito. Y estudios tributarios autorizados en América Latina señalan igualmente que el uso de medios de pago bancarios para la tributación fomenta la eficacia en el recaudo y, con ello, la eficiencia del sistema fiscal.”

⁵² *Ibidem*.

⁵³ *Ibidem*.

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ *Ibidem*.

⁵⁶ Sentencia C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SVP. Antonio José Lizarazo Ocampo. SVP. Richard Ramírez Grisales (e).

⁵⁷ Sentencia C-266 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁵⁸ Sentencia C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

⁵⁹ M.P. Alejandro Linares Cantillo, SPV Richard Ramírez Grisales, SPV Antonio José Lizarazo Ocampo.

1943 de 2018 que establecen la posibilidad del reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables en que incurran los contribuyentes que realicen pagos en efectivo en un determinado porcentaje.⁶⁰ La demanda consideró que estas normas crean un trato injustificado con aquellos comerciantes que basen sus transacciones a partir de modelos bancarios. Ello debido a que quienes se acogen plenamente al sistema financiero pueden deducir el 100% de las erogaciones efectuadas, en virtud de que su modelo de pago funciona con entidades bancarias.⁶¹ En segundo lugar, expuso que la base gravable puede ser mayor a la de los modelos empresariales bancarizados, a pesar de que ambos incurran en los mismos gastos, costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables. En consecuencia, el demandante calificaba la norma como una “retaliación” a quienes no bancarizan sus operaciones y, por tanto, impone cargas excesivas al deber de contribuir al financiamiento del Estado en condiciones de equidad.⁶²

78. La Corte Constitucional aseguró que no se quebrantan los principios de igualdad y equidad tributaria cuando los contribuyentes que realicen pagos en efectivo obtengan la deducción y otros beneficios hasta cierto porcentaje o valor. Ello debido a que la diferencia de trato se justifica en que las deducciones se basan en distinciones entre los contribuyentes, fungen como incentivo para eliminar operaciones de lavado de activos y compensa los costos en que se incurre en el sistema financiero.⁶³ Asimismo, la Corte aseguró que el Congreso de la República, con dicha distinción, impulsa a aquellos contribuyentes a bancarizar sus negocios y, por tanto, la medida propuesta en la norma apunta a un fin constitucionalmente legítimo.

79. Allí determinó que dicha disposición no desconoce el principio de equidad tributaria en tanto la diferenciación entre los contribuyentes se encuentra en la base del régimen general de las deducciones y es una distinción común de todo el Estatuto Tributario. Así mismo destacó que se encuentra justificada en la necesidad de dar eficacia y transparencia al sistema. Destacó además que no se pudo quebrantar el principio de igualdad, pues la canalización de las operaciones a través del sistema financiero le permite a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, un mayor control sobre los pagos efectuados por quienes reclaman el reconocimiento fiscal y esto genera incentivos para eliminar operaciones de lavado de activos y permite compensación de costos en que incurre el sistema financiero.⁶⁴

⁶⁰ *Ibidem.*

⁶¹ *Ibidem.*

⁶² *Ibidem.*

⁶³ *Ibidem.* Al respecto, la Corte Constitucional adujo lo siguiente: “En primer lugar, la disposición demandada tiene como objetivos garantizar (i) la eficiencia del sistema, al evitar fenómenos de evasión de tributos; (ii) dar transparencia al sistema; (iii) evitar las operaciones de lavado de activos; 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.”

⁶⁴ *Ibidem.*

80. En la Sentencia **C-266 de 2019**,⁶⁵ la Corporación declaró exequible el artículo 75 de la Ley 1819 de 2016, donde se presumía que los costos de los bienes intangibles de los contribuyentes **no obligados a llevar contabilidad** constituían el 30% del valor de enajenación, medida que no operaba para las personas que están obligadas a llevar contabilidad. La Sala Plena de la Corte Constitucional aseveró que el trato diferenciado se encontraba justificado en la capacidad probatoria y contable de los sujetos objeto de comparación. Agregó que ese trato responde a la disparidad fáctica respecto de la posibilidad con la que si cuentan los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acreditar la amortización derivada de los costos fiscales de sus bienes intangibles.⁶⁶

81. Finalmente, en la Sentencia **C-606 de 2019**,⁶⁷ esta Corte estudió una norma que establecía que solo las personas obligadas a llevar contabilidad pudiesen deducir cantidades razonables por la depreciación causada por el desgaste de los bienes usados en sus negocios o actividades productoras de renta,⁶⁸ es decir, para acceder a la deducción por depreciación, es necesario ser contribuyente obligado a llevar la contabilidad. La demanda consideró que las obligaciones tributarias que existen entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y aquellos que no son iguales y, por tanto, la norma genera un trato desigual

⁶⁵ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

⁶⁶ *Ibidem*. Al respecto, la Sala Plena de la Corte Constitucional expuso que “la distinción entre CNOC y COC, a efectos de permitir que los primeros deduzcan el costo fiscal de los activos inmateriales formados al momento de la enajenación y por un valor presunto, mientras los segundos lo deban hacer durante cada año o periodo gravable, está fundada en la diferencia probatoria y contable existente entre las dos modalidades de contribuyentes y no está prohibida por la Constitución puesto que se trata de procedimientos propios del impuesto sobre la renta y frente a los cuales el Congreso tiene un amplio grado de configuración. // Además, no puede perderse de vista que ambos supuestos permiten la deducción del costo fiscal, pues ello se deriva de la interpretación sistemática del artículo acusado respecto de las demás normas pertinentes del Estatuto Tributario y que fueron analizadas en esta sentencia. La diferenciación, en últimas, responde a la disparidad fáctica entre los contribuyentes respecto de su capacidad de acreditar los requisitos de amortización del costo fiscal de los activos intangibles formados, para lo cual se establece un procedimiento para que ambos contribuyentes puedan acceder a dicha amortización, solo que en momentos y bajo condiciones diferentes. // Ahora bien, la medida se muestra conducente para cumplir con la finalidad que la justifica. La distinción permite que los CNOC, quienes al no estar legalmente obligados a realizar asientos contables y documentar sus operaciones económicas, no estarían en capacidad de aportar los soportes del costo fiscal de los bienes intangibles formados, puedan deducir esos costos en el momento de su enajenación, que es precisamente cuando perciben el valor de dichos activos. En sentido contrario, el tratamiento a los COC está fundado en que estos contribuyentes están legalmente obligados tanto a documentar esos soportes, como a efectuar los descuentos en cada año o periodo gravable, lo que justifica que la presunción opere solo para los CNOC. Ante esa disparidad, la medida legislativa analizada ofrece una alternativa para permitir que, reconocidas las distinciones económicas entre los contribuyentes, ambos puedan acceder a la amortización del referido costo fiscal. // Por último, la Sala no encuentra evidencia de que la diferenciación examinada implique la afectación desproporcionada de otros derechos o principios constitucionales. Antes bien, se muestra razonable en la medida en que su propósito es equiparar, desde una perspectiva material, a los COC y los CNOC en lo que respecta a la posibilidad de amortizar el costo fiscal derivado de la formación de los activos intangibles. En consecuencia, la expresión acusada no vulnera el principio de igualdad.”

⁶⁷ Sentencia C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

⁶⁸ La norma demandada de la Ley 1819 de 2016 era la siguiente: “ARTÍCULO 77. Modifíquese el artículo 128 del Estatuto Tributario el cual quedará así: // Artículo 128. Deducción por depreciación. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, **los obligados a llevar contabilidad** podrán deducir cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable.”

injustificado.⁶⁹ Asimismo, el demandante reprochaba que los elementos para la determinación de los ingresos no constitutivos de renta de ambos contribuyentes son los mismos⁷⁰ y que por tanto la norma genera que dos personas con el mismo nivel de ingresos y la misma capacidad económica y contributiva tengas cargas tributarias diferentes.⁷¹

82. La Sala Plena de la Corte Constitucional consideró que la norma demandada era exequible. En primer lugar, estimó que la diferenciación entre los contribuyentes obligados a llevar la contabilidad y los que no, se asienta en la base del régimen general de las deducciones y es una disparidad común a todo el Estatuto Tributario.⁷² Asimismo, aseguró que las personas obligadas a llevar contabilidad son los comerciantes, es decir, personas que profesionalmente realizan actividades mercantiles, quienes, a su vez tienen obligaciones tributarias distintas de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad. Por ello, la diferenciación en materia de deducciones es constitucionalmente admisible. En todo caso, aun si se aceptara que los contribuyentes se encuentran dentro de situaciones equiparables, la distinción es permitida por la Constitución, debido a que la norma demandada apunta a la eficiencia y a la seguridad jurídica en el recaudo del impuesto sobre la renta.⁷³ Por las anteriores razones, la Corte declaró la exequibilidad de la norma demandada.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ *Ibidem*.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² *Ibidem*. En efecto, la Corte Constitucional aseguró lo siguiente: “En primer lugar, el Estatuto Tributario contiene numerosas disposiciones que establecen una diferencia de trato entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no. En efecto, las disposiciones generales del Capítulo V –Deducciones– establece un régimen diferenciado para las deducciones de estos dos tipos de contribuyentes. Este criterio de diferenciación, es igualmente utilizado en otras disposiciones del Estatuto Tributario. A título de ejemplo, el artículo 28 establece que “para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable”. Igualmente, el artículo 283 establece que “los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, solo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. // Lo que ello supone, es que este criterio de diferenciación (obligación de llevar contabilidad) está en la base del régimen de deducciones y es común a todo el Estatuto Tributario. Por tanto, no puede decirse que su aplicación en la norma demandada, que se basa en esta distinción, afecte el sistema tributario en su conjunto, transformándolo en uno completamente contrario a la equidad, o que desconozca la equidad horizontal, la cual, exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar, lo cual ocurre en el presente caso. En este sentido, tal como se reconoció por esta Corte en la sentencia C-266 de 2019, la previsión acusada es equitativa, pues dispone de un mecanismo de deducción diferenciado y que responde a las distintas condiciones económicas de los contribuyentes. Tal como se afirmó en la mencionada sentencia “La Corte considera que, de otro modo, se vulneraría la equidad tributaria cuando se exigiera a ambas modalidades de contribuyentes el mismo estándar de comprobación” para acceder a la deducción, “a pesar de que están materialmente en condiciones diferentes para dicha acreditación.”

⁷³ *Ibidem*. En efecto, la Corte Constitucional expuso que “En cualquier caso, aun si se aceptara que estos contribuyentes se encuentran en situaciones equiparables, la diferencia de trato entre unos y otros consistente en reconocer la deducción por depreciación se encuentra justificada pues persigue una finalidad constitucionalmente legítima cual es la eficiencia y seguridad jurídica en el recaudo del impuesto sobre la renta. Como se expuso en la sección D supra, las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 en materia de depreciación, tenían como objeto establecer reglas claras, precisas y homogéneas para la determinación de la alícuota de depreciación con el objeto de facilitar la administración y recaudo del impuesto sobre la renta por parte de la autoridad tributaria. Esta finalidad, naturalmente, no está prohibida constitucionalmente y justifica la diferencia de trato que establece la disposición demandada. Además, no

83. Como se observa, la Corte Constitucional, en diversas oportunidades, ha declarado la exequibilidad de disposiciones tributarias que, a pesar de crear deducciones que pueden, eventualmente, no ser aplicadas a un determinado grupo de personas que se encuentran en similares condiciones, son ajustadas a la Constitución debido a que, en primer lugar, obedecen a medidas adoptadas en el marco de un amplio margen de configuración legislativa por parte del Congreso de la República; y en segundo lugar, las normas atienden a fines constitucionalmente legítimos, tales como el control de la evasión fiscal, la potenciación de la bancarización, la protección a los productos nacionales o que, en general, las personas que son beneficiarias de ciertas deducciones tienen, a su vez, el deber de cumplir con otras obligaciones tributarias.

Principios de igualdad, justicia y de equidad tributaria como límites a la libertad configurativa del legislador en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia⁷⁴

84. La jurisprudencia constitucional ha definido límites a la configuración del Legislador en materia tributaria.⁷⁵ Por un lado, se encuentran los principios de legalidad, certeza e irretroactividad, asociados a cada tributo individual;⁷⁶ por otro, los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que deben regir el sistema tributario considerado en su conjunto,⁷⁷ estos funcionan además como valores interpretativos para definir la constitucionalidad de disposiciones tributarias.⁷⁸

85. **El principio de equidad tributaria** encuentra su fundamento en los artículos 95.9⁷⁹ y 363⁸⁰ de la Constitución y prohíbe al Legislador imponer obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente.⁸¹ Al

existe evidencia alguna de que la norma demandada implique una afectación desproporcionada de otros principios del sistema tributario.”

⁷⁴ Este apartado retoma la jurisprudencia que ha acogido y reiterado la Sala Plena, entre otras decisiones, en las sentencias C-270 de 2019. M.P. Diana Fajardo Rivera; C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo; C-109 de 2020. M.P. José Fernando Reyes Cuartas; C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo. SPV. Richard Ramírez Grisales (e); C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas; C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

⁷⁵ Sentencia C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas.

⁷⁶ Artículo 338 de la Constitución.

⁷⁷ Artículos 95.9 y 363 de la Constitución.

⁷⁸ C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

⁷⁹ “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.”

⁸⁰ “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

⁸¹ Sentencias C-734 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda. SV. Rodrigo Escobar Gil; C-776 de 2003. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV Jaime Araújo Rentería; C-333 de 2017. M.P. (e) Iván Humberto Escruera Mayolo; C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-266 de 2019. M.P. Gloria Stella

respecto, la Corte ha establecido que *“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.”*⁸² Desde ese punto de vista, el postulado de equidad no exige reglas uniformes para establecer una igualdad absoluta o un tratamiento perfectamente paritario entre quienes se ven afectados por una disposición legal, sino que esas medidas tengan en cuenta la capacidad económica de los obligados para evitar cargas o beneficios excesivos.⁸³

86. La equidad es un principio estructural del sistema tributario. Esto quiere decir que no se predica de un tributo aisladamente considerado o de la capacidad contributiva de un contribuyente individual, sino del sistema tributario en su conjunto.⁸⁴ En esa medida, un tributo particular puede incidir de manera proporcionada sobre el principio de equidad para satisfacer eficazmente otros principios constitucionales relevantes, sin que por ese motivo sea contrario al orden constitucional.⁸⁵ La Corte ha precisado, sin embargo, que el carácter sistémico del principio de equidad tributaria *“no implica la imposibilidad de analizar un tributo o beneficio en específico o uno de sus elementos en particular, dado su efecto sobre el conjunto.”*^{86”87}

87. La equidad tributaria comprende dos dimensiones, denominadas por la jurisprudencia como equidad horizontal y vertical. La equidad horizontal exige que el sistema tributario trate de igual manera a las personas que gozan

Ortiz Delgado; C-278 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SV. Carlos Bernal Pulido; C-304 de 2019. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. Carlos Bernal Pulido. AV. Alejandro Linares Cantillo; C-520 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger. SPV. Diana Fajardo Rivera. AV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Antonio José Lizarazo Ocampo; C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo; C-109 de 2020. M.P. José Fernando Reyes Cuartas; C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo. SPV. Richard Ramírez Grisales; C-486 de 2020. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo. SV. Alejandro Linares Cantillo; C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas; C-203 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. SV. Alejandro Linares Cantillo.

⁸² Sentencia C-734 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda. SV. Rodrigo Escobar Gil. Reiterado en sentencias C-010 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SV. Alejandro Linares Cantillo; C-060 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SPV y AV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-117 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-120 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SV. Alejandro Linares Cantillo. SV. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-278 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SV. Carlos Bernal Pulido; C-304 de 2019. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. Carlos Bernal Pulido. AV. Alejandro Linares Cantillo; y C-521 de 2019.

⁸³ Sentencias C-130 de 1998. M.P. José Gregorio Hernández Galindo y C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas.

⁸⁴ Al igual que los principios de eficiencia y progresividad, según el artículo 363 de la Constitución. Sentencias C-385 de 2008. M.P. Clara Inés Vargas Hernández; C-249 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa; C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas.

⁸⁵ Sentencia C-249 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa.

⁸⁶ En la Sentencia C-776 de 2003 (M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. SPV y AV Jaime Araújo Rentería) se consideró que: *“el principio de progresividad –como sucede con los principios de equidad y eficiencia- puede predicarse, bien sea del sistema tributario, o bien de las implicaciones de los impuestos individuales para dicho sistema, analizado en contexto.”*

⁸⁷ Sentencia C-270 de 2019. M.P. Diana Fajardo Rivera.

de la misma capacidad económica.⁸⁸ La equidad vertical, vinculada al principio de progresividad, ordena distribuir las cargas tributarias de manera que las personas con mayor capacidad económica soporten una carga fiscal proporcionalmente mayor.⁸⁹

88. La Corte ha establecido que el análisis de constitucionalidad de medidas tributarias que potencialmente interfieran con el principio de equidad tributaria debe llevar a cabo un *juicio de razonabilidad* de la medida⁹⁰ Para evaluar la diferencia de trato y si esta se encuentra justificada, para lo cual debe adelantar, en principio, un test de constitucionalidad de intensidad *leve*,⁹¹ lo cual implica 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.

89. Este *juicio de razonabilidad* ha sido aplicado por la Corte en un caso similar al presente, en el que se analizaban deducciones que presuntamente, generan un tratamiento discriminatorio y afectaban el principio de equidad tributaria, específicamente la presunta disparidad de trato entre contribuyentes no obligados a llevar contabilidad y aquellos que, si tienen el deber, al permitirle a estos últimos hacer uso de la deducción por depreciación y no establecer esta misma posibilidad a los primeros.

90. Ahora bien, existe una relación inescindible entre los principios de igualdad y de equidad, especialmente en su dimensión horizontal.⁹² La Corte ha establecido que el principio de equidad es “*es la expresión concreta de la*

⁸⁸ Sentencias C-804 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil. AV. Manuel José Cepeda Espinosa; C-249 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa; C-600 de 2015. M.P. María Victoria Calle Correa. AV. María Victoria Calle Correa. SPV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. AV. Jorge Iván Palacio Palacio. AV. Luis Ernesto Vargas Silva; C-117 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-129 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo; C-266 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. ; C-804 de 2001. M.P. Rodrigo Escobar Gil. AV. Manuel José Cepeda Espinosa; C-734 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda. SV. Rodrigo Escobar Gil; C-249 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa; C-587 de 2014. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. María Victoria Calle Correa; C-600 de 2015. M.P. María Victoria Calle Correa. AV. María Victoria Calle Correa. SPV. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. AV. Jorge Iván Palacio Palacio. AV. Luis Ernesto Vargas Silva; C-129 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo; C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-109 de 2020. M.P. José Fernando Reyes Cuartas; C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas.

⁹⁰ Sentencia C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo, reiterado en la Sentencia C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo. SPV. Richard Ramírez Grisales (e). De manera alternativa, la Corte ha recurrido al juicio integrado de igualdad para valorar la constitucionalidad de normas que puedan afectar el principio de igualdad y el principio de equidad tributaria en su dimensión horizontal. Al respecto, ver la Sentencia C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera.

⁹¹ Sentencias C-015 de 2014. M.P. Mauricio González Cuervo y C-520 de 2016. M.P. María Victoria Calle Correa. AV Gloria Stella Ortiz Delgado; AV Aquiles Arrieta Gómez (e); AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez; AV Alberto Rojas Ríos, entre otras. La intensidad leve del test se fundamenta en dos 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.”*

⁹² Al respecto, ver la Sentencia C-109 de 2020. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

igualdad en materia impositiva.”⁹³ La equidad horizontal, específicamente, guarda una relación explícita con el principio de igualdad en tanto “se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares.”⁹⁴

91. Pese a su estrecha relación, la Corte ha explicado que “*mientras que el mandato de igualdad se encuentra formulado para la protección de todas las personas, el principio de equidad tiene una expresa identificación constitucional con el sistema tributario.*”⁹⁵ Igualmente, ha indicado que “*los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa.*”⁹⁶

92. No obstante, ha destacado esta Corporación que **el artículo 13 superior incorpora el principio de igualdad tributaria**,⁹⁷ por virtud del cual las personas que se encuentren en una situación asimilable deben tener un tratamiento igual. De allí que el Legislador deba tomar en consideración las diferencias existentes en la sociedad, para no profundizar la desigualdad.⁹⁸

93. Por regla general, “*el examen de una restricción del mandato de igualdad en materia tributaria está sujeto a la aplicación de un juicio de proporcionalidad de intensidad leve.*”⁹⁹ En todo caso, la Corte podría modificar la intensidad del análisis de proporcionalidad, a intermedio o estricto, cuando surja un indicio grave de inequidad o arbitrariedad, o ante un reparto desigual de la carga tributaria¹⁰⁰ y para ello deberá tener en cuenta (i) la materia regulada, (ii) la naturaleza de los derechos y principios constitucionales involucrados en la regulación, (iii) el grado de sacrificio o interferencia de tales derechos, y (iv) los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente.¹⁰¹

⁹³ Sentencia C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas.

⁹⁴ Sentencias C-587 de 2014. M.P. Luis Guillermo Guerrero Pérez. AV. María Victoria Calle Correa; C-291 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; AV. María Victoria Calle; SV. Mauricio González Cuervo; C-010 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SV. Alejandro Linares Cantillo; C-117 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez; C-270 de 2019. M.P. Diana Fajardo Rivera; C-109 de 2020. M.P. José Fernando Reyes Cuartas; y C-057 de 2021. M.P. Paola Andrea Meneses Mosquera. AV. Jorge Enrique Ibáñez Najar. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. José Fernando Reyes Cuartas.

⁹⁵ Sentencia C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

⁹⁶ Sentencia C-291 de 2015. Reiterada en las sentencias C-010 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SV. Alejandro Linares Cantillo; C-117 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. AV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Luis Guillermo Guerrero Pérez; y C-270 de 2019. M.P. Diana Fajardo Rivera.

⁹⁷ Sentencia C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

⁹⁸ Sentencia C-521 de 2019. M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

⁹⁹ Al respecto, ver la Sentencia C-109 de 2020. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

¹⁰⁰ Sentencia C-183 de 1998. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. SV. José Gregorio Hernández Galindo.

¹⁰¹ Sentencia C-109 de 2020. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

94. Sobre el **principio de justicia tributaria**, de que trata el artículo 95 numeral 9 superior, la jurisprudencia constitucional¹⁰² ha señalado que este es omnicomprendivo de la equidad y la progresividad y procura que el sistema tributario sea eficiente y asegure que el recaude se realice de tal forma que se permita cumplir con los fines del Estado.¹⁰³ Se ha comprendido que dicho principio se afecta cuando (i) las reglas impiden que el recaudo sea eficiente, pues se imponen barreras para la financiación de los gastos del Estado; (ii) se trate de medidas incompatibles con la progresividad que promueve el sistema en su conjunto o (iii) la imposición del tributo desconoce la necesidad de compensar los costos sociales que se derivan del ejercicio de la actividad económica gravada.

95. Leídos de esa manera, la Corte Constitucional ha estimado que el principio de igualdad, junto con los de equidad y justicia tributaria constituyen un marco de acción para el Legislador en materia impositiva, pero dado su amplio margen para configurarla la inconstitucionalidad de las medidas normativas no solo deben fundarse en alegar un trato diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que las mismas sean injustificadas, abiertamente desproporcionadas o contrarias al régimen tributario.¹⁰⁴

96. A partir de dichos principios la Corporación ha fijado el marco de acción del Legislador en materia de deducciones en la base gravable del impuesto sobre la renta. Además de haber previsto que las deducciones son *“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.”*¹⁰⁵ y que *“[l]a 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 Constitución,”*¹⁰⁶ la Corte ha hecho énfasis en la importancia de reconocer un margen de flexibilidad que permita al Legislador fijar, modificar o eliminar deducciones de acuerdo con la realidad cambiante y dinámica del país, para garantizar la eficacia de la política económica, social y ambiental y la consecución de los fines del Estado.¹⁰⁷

97. Para evaluar si una deducción o beneficio tributario afecta dichos principios, tal como sucedió en la citada Sentencia C- 606 de 2019, la Corte ha establecido que es necesario evaluar en un juicio de intensidad leve *“la*

¹⁰² Sentencia C-056 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁰³ Sentencia C-129 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. SPV. Alberto Rojas Ríos. AV. Alejandro Linares Cantillo.

¹⁰⁴ Cfr. Sentencia C-059 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹⁰⁵ Sentencia C-1003 de 2004. M.P. Jaime Córdoba Triviño. AV. Jaime Araújo Rentería.

¹⁰⁶ Sentencia C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo. SPV. Richard Ramírez Grisales (e).

¹⁰⁷ *Ibidem*. Sentencia C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

existencia de razones de orden fiscal o extrafiscal que justifique la restricción de acceso al beneficio tributario y la medida diferenciadora que puede implicar la deducción y regulación.” Entre los fines no prohibidos por la Constitución que han justificado limitar el acceso a beneficios tributarios, como se señaló en el acápite previo, la Corte ha identificado, a manera de ejemplo,¹⁰⁸ (i) la salvaguarda de la producción nacional;¹⁰⁹ (ii) el fomento de la bancarización del país;¹¹⁰ (iii) el control tributario para luchar contra la evasión o fraude;¹¹¹ y (iv) la eficiencia y eficacia del sistema tributario.¹¹²

98. A partir de las anteriores consideraciones,¹¹³ la Sala Plena reitera que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia de impuestos, el cual abarca la facultad de establecer, limitar, derogar, disminuir, modificar o ampliar deducciones para efectos tributarios. En virtud de esa potestad las diferencias en las condiciones exigidas por la ley para acceder a una deducción tributaria particular son, en principio, constitucionales. Esas medidas solo serán inconstitucionales *“si se demuestra que el sistema tributario ha sido perturbado en su integridad, al introducir una evidente, manifiesta y desproporcionada discriminación.”*¹¹⁴ Para evaluar lo anterior, por regla general, es necesario (i) establecer la diferencia de trato y (ii) llevar a cabo un juicio leve de proporcionalidad, en el que (ii.a) se verificará que la medida busque alcanzar un fin no prohibido constitucionalmente y (ii.b) que ella sea idónea para alcanzar ese fin, tal como se realizó en la Sentencia C-606 de 2019. La intensidad de ese juicio puede variar según la materia regulada, la naturaleza de los derechos y principios constitucionales involucrados en la regulación, el grado de sacrificio o interferencia de tales derechos, y los grupos de personas perjudicados o beneficiados con el trato diferente.

I. RESOLUCIÓN DEL CASO CONCRETO

99. Con el fin de resolver el problema jurídico planteado, la Sala Plena de la Corte Constitucional expondrá el contenido y alcance de la disposición

¹⁰⁸ Estos factores se presentan y explican de manera ilustrativa en las sentencias C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo. SPV. Richard Ramírez Grisales y C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹⁰⁹ Sentencias C-409 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero; C-153 de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño; C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹¹⁰ Sentencias C-249 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa.

¹¹¹ Sentencias C-733 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández. AV. Álvaro Tafur Galvis; C-409 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero; y C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹¹² Sentencias C-409 de 1996. M.P. Alejandro Martínez Caballero y C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹¹³ Ver, entre otras, las sentencias C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo; C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SPV. Antonio José Lizarazo Ocampo. SPV. Richard Ramírez Grisales; y C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

¹¹⁴ Sentencia C-059 de 2021. M.P. Alberto Rojas Ríos. SV. Diana Fajardo Rivera. SV. Alejandro Linares Cantillo. AV. Paola Andrea Meneses Mosquera.

demandada, para luego definir el cargo. Aquí se concluirá, a partir de las reglas previamente señaladas, que la disposición parcialmente acusada se ajusta a la Constitución.

Contexto y alcance de la disposición acusada

100. El artículo 105, que se demanda parcialmente, integra el Libro Primero referente al impuesto sobre la renta y complementarios, Título V Deducciones del Estatuto Tributario. Dicho impuesto es de carácter nacional y directo, y para determinarlo se requiere consultar la capacidad de pago del contribuyente, lo que implica tomar en cuenta todos los ingresos que este haya recibido durante un tiempo determinado, independientemente de su origen, ingresos que son gravados con una tarifa que determina la ley.¹¹⁵

101. El Estatuto Tributario establece cuál es el procedimiento para determinar el ingreso base de la renta líquida gravable, en el que tiene en cuenta los ingresos¹¹⁶ ordinarios y extraordinarios realizados en el año, o en el periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción y que no se hayan exceptuado expresamente. A estos se les resta las devoluciones, rebajas y descuentos y se obtiene el ingreso neto.¹¹⁷

102. Al ingreso neto se le restan los costos que les sean imputables y se obtiene la renta bruta y a esta se le restan las deducciones, determinándose así la renta líquida. De acuerdo con el Estatuto Tributario, salvo las excepciones legales, la renta líquida es la renta gravable, es decir a la que se le aplicará el impuesto de renta, de acuerdo a las tarifas establecidas.¹¹⁸ A su vez, para efectos de definir el impuesto a cargo así como aspectos probatorios, a la luz del impuesto de renta y otros tributos se establece una diferenciación entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad (COC) y aquellos que no tienen esta obligación (CNOC).

103. Aquellos contribuyentes obligados a llevar contabilidad, quienes corresponden a comerciantes en los términos del artículo 19 del Código de Comercio, tienen exigencias particulares a efectos de determinar el reseñado impuesto de renta. Para comenzar, por regla general sus ingresos se entienden realizados para efectos del impuesto sobre la renta al momento de su devengo o causación de acuerdo con la técnica contable independientemente de su

¹¹⁵ Cfr. Sentencia C-1003 de 2004. M.P. Jaime Córdova Triviño. AV. Jaime Araujo Rentería.

¹¹⁶ De acuerdo con el Concepto 032270-18 de la DIAN *“para efectos del impuesto de renta se deberán reconocer como ingresos todos aquellos que satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento de acuerdo con los marcos técnico normativos contables, es decir todos aquellos que hayan sido devengados contablemente en el periodo fiscal, a menos que se verifique alguna de las circunstancias excepcionales desarrolladas en el inc. 2 del Art. 28 del ET.”*

¹¹⁷ Estatuto Tributario. Artículo 26.

¹¹⁸ *Ibidem.*

pago¹¹⁹; por ejemplo, al pactarse una venta, independientemente de la existencia de una factura que soporte la operación o de su cumplimiento por la entrega de la cosa, el vendedor debe reconocer el ingreso para efectos del impuesto sobre la renta al momento de su perfeccionamiento, es decir del acuerdo entre precio y cosa¹²⁰.

104. Ahora bien, como los artículos 26 y 178 del Estatuto Tributario son claros en indicar que la renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones relacionadas con las actividades productoras de renta, las deducciones se constituyen en un elemento de depuración para establecer la base gravable.

105. Las deducciones corresponden a los gastos,¹²¹ es decir erogaciones o desembolsos que permiten al contribuyente llevar a cabo su actividad productora de renta, por ejemplo, los arrendamientos, los servicios públicos, los seguros, el aseo, la vigilancia, las reparaciones, entre otros. Para que se pueda deducir fiscalmente es necesario que se cumplan algunas exigencias previstas en el ordenamiento jurídico.

106. Así se permite deducir las expensas realizadas durante el año o periodo gravable, en el desarrollo de la actividad productora de renta siempre que se cumplan con los requisitos generales de deducibilidad establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y que corresponden a: i) la existencia de una relación de causalidad con las actividades productoras de renta; ii) que sean necesarias; iii) que sean proporcionales con cada actividad. Los parámetros para establecer sobre la necesidad y proporcionalidad de dichas expensas se determinan con criterio comercial y tiene en cuenta las que se acostumbren en cada actividad.

107. El citado artículo 107 del Estatuto Tributario, que es el que fija las reglas generales de deducibilidad de las expensas necesarias, alude a que no podrán serlo las que provengan de conductas típicas consagradas en la ley como delito

¹¹⁹ De acuerdo con el Concepto 007610-19 de la DIAN “*es pertinente recordar el concepto de devengo, según bien lo explica la exposición de motivos presentada por el gobierno nacional al proyecto de ley que se convirtió en la N° 1819 de 2016 (...) La normativa tributaria al impuesto de renta y complementarios ha mantenido el concepto de causación para la realización del ingreso, mediante el cual se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. // No obstante, considerando que la normativa tributaria toma como referencia a los ingresos que un contribuyente registra en su contabilidad financieras el concepto de causación es inexistente. El concepto actualmente vigente para el registro contable de un ingreso es la base de acumulación o devengo.*”

¹²⁰ El Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF MC.4.71 determina que “*los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios de los estados financieros necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y su rendimiento financiero. Por ello, aunque los ingresos y gastos se definen en términos de cambios en los activos y pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos.*”

¹²¹ Según el Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF MC. P.4.69 “*Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.*”

sancionable a título de dolo, así además lo señaló esta Corte en Sentencia C-272 de 2022.¹²²

108. La jurisprudencia del Consejo de Estado ha fijado el entendimiento de dicha regla general sobre expensas necesarias y sobre el alcance de los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad para la procedencia de las deducciones en el impuesto de renta. Entre otras, en Sentencia de Unificación de 26 de noviembre de 2020, la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹²³ fijó su alcance en los siguientes términos:

“1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.

2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. **La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros.** Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros.

¹²² M.P. Jorge Enrique Ibáñez Najar. En esta decisión se determinó que: “*Primero. Aunque las obligaciones y las sanciones tributarias tienen el objetivo de que se cumpla el deber constitucional de contribuir a la financiación del gasto público, en la definición de las obligaciones tributarias sustanciales y formales el legislador debe definir los elementos esenciales del tributo con sujeción a los principios de legalidad, certeza y claridad en materia tributaria (obligaciones sustanciales), y debe describir correctamente el alcance de las obligaciones formales. En contraste, en las sanciones, debe respetar los elementos esenciales de los tipos sancionatorios en materia administrativa. Segundo. La obligación sustancial se perfecciona cuando ocurre el hecho generador definido en la ley, que es independiente a la voluntad del contribuyente. Las obligaciones formales se causan con el cumplimiento de las condiciones fijadas en la ley para generar el deber de informar en cabeza de los contribuyentes o de los terceros. En contraste, las sanciones tributarias se originan por el incumplimiento de una obligación sustancial o formal por parte del contribuyente, que causa un daño al erario y a la administración tributaria respectivamente. c. Tercero, las normas sustanciales definen el impuesto, las formales las acciones de los contribuyentes, mientras que las sancionatorias determinan las consecuencias del incumplimiento de las dos primeras. Las obligaciones sustanciales se concretan en el pago del tributo (prestación de dar), las formales en acciones positivas como informar, llevar contabilidad, no agregar IVA a las operaciones cuando no se es responsable del impuesto, entre otras (prestación de hacer o no hacer). Mientras que las sanciones generan multas de carácter económico (obligación de dar).*”

¹²³ Sentencia Consejo de Estado. Sección Cuarta. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00443-01(21329) 2020CE-SUJ-4-005.

3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta.

4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta.

5. Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos.”

109. En todo caso, en esa decisión la Sección Cuarta del Consejo de Estado hizo claridad en que es el Legislador quien, a partir de criterios de política fiscal, y atendiendo el amplio margen de configuración que ostenta, está facultado para determinar el alcance y contenido de las deducciones, de manera que el artículo 107 del Estatuto Tributario es una regla general que aplica solo en caso de no existir una regla particular. Es decir, que podrían existir gastos que el Legislador excluya de ser deducibles, aunque estos cumplan las exigencias de causalidad de la actividad productora de renta, razonabilidad y proporcionalidad.

110. Se debe tener presente que en el Estatuto Tributario hay algunas normas específicas en las que se señala que, independientemente de que una expensa cumpla con las exigencias previstas en el artículo 107, no es posible deducirla. Un ejemplo de ello, se encuentra contenido en el artículo 105 del Estatuto, codificación que aquí se analiza parcialmente y que, refiere, en su numeral 2 algunos gastos que no pueden ser deducibles y que generan diferencias permanentes¹²⁴, entre los que se cuentan, en el literal c) *“Las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, diferentes a las laborales con sujeción a lo previsto en el numeral 3º del artículo 107-1 de este Estatuto.”*

111. Este último precepto se incorporó tras la expedición de la Ley 1819 de 2016, pues previo a ella el artículo 105 disponía cómo se causaba una

¹²⁴ El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) (2006) define las diferencias permanentes como partidas que generan un efecto en la utilidad contable; del mismo modo, en los ingresos, costos y gastos, pero en ningún momento afectarán la renta líquida gravable, por tanto, los beneficios o gastos por impuesto que se causen en el periodo se consideran gastos o beneficios en el periodo de devengo y no genera impuesto diferido.

deducción. La exposición de motivos¹²⁵ en la que dicha modificación se inscribe señala que uno de los propósitos de dicha reforma fue la de proponer un sistema tributario equitativo, eficiente y sencillo, que fortaleciera la lucha contra la evasión y la elusión y que permitiera, de esa manera, avanzar en inversión, empleo, crecimiento y competitividad.

112. Así mismo destaca que es el resultado del mandato previsto en la Ley 1739 de 2014, que ordenó la creación de la comisión de expertos que debían hacer recomendaciones al Gobierno nacional y que, en el año 2015 presentaron su informe¹²⁶ en el que encontraron hallazgos significativos que condensaron en: i) el bajo nivel de recaudo frente al potencial; ii) una limitada contribución a mejorar la distribución del ingreso; iii) poca equidad horizontal pues aplica un tratamiento diferente a personas y empresas similares; iv) es difícil de administrar; v) no contribuye suficientemente a la inversión, el empleo, el crecimiento y la competitividad; y, vi) cuenta con altos niveles de evasión, elusión y contrabando, que generan inequidad tributaria y desconfianza en la administración.

113. Teniendo en cuenta dichas recomendaciones, se planteó la reforma fundada en tres aspectos medulares a saber: i) alcanzar una mayor calidad tributaria; ii) elevar el recaudo a su nivel potencial y iii) fortalecer la lucha contra la evasión y la elusión. Esto pasó por ampliar la base gravable, justificado entre otros, en la necesidad de priorizar el gasto social.

114. Como pilares de la reforma, la exposición de motivos indicó el aseguramiento de una tributación de mejor calidad, que permitiera que el pago de los impuestos sea progresivo, fácil y simple, medidas para la transparencia y la equidad y, sobre la simplicidad, el proyecto señaló que el impuesto de renta para personas jurídicas tenía demasiadas complejidades y que se hacía necesario unificar el sistema de depuración de la renta.

115. Recalcó que la reforma además aspiraba a prevenir y controlar prácticas nocivas, como la de presentación de declaraciones inexactas, bien por la omisión de activos o ingresos o la inclusión de pasivos o ingresos inexistentes, para conseguir de esa manera la disminución de la base gravable, con impacto en el cálculo del impuesto de renta, al determinarse sobre una base que no atiende a la real capacidad contributiva del declarante.

116. En lo relativo al impuesto de renta de personas jurídicas, la exposición de motivos resaltó que los beneficios tributarios que estaban previstos eran

¹²⁵ Congreso de la República. Gaceta 894 de 2016. <http://leyes.senado.gov.co/proyectos/index.php/proyectos-ley/periodo-legislativo-2014-2018/2016-2017/article/163-por-medio-de-la-cual-se-adopto-una-reforma-tributaria-estructural-se-fortalecen-los-mecanismos-para-la-lucha-contra-la-evasion-y-la-elusion-fiscal-y-se-dictan-otras-disposiciones-mensaje-de-urgencia-conjuntas>.

¹²⁶ COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA EQUIDAD Y LA COMPETITIVIDAD TRIBUTARIA. Informe Final Presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Bogotá, 2015, pág. 8.

excesivos, textualmente señaló: “*El impuesto de renta otorga múltiples beneficios para depurar la base gravable del contribuyente sobre la cual se aplica la tarifa del impuesto, así como a través de la fijación de tarifas especiales o de rentas no gravadas. Estos beneficios son, por ejemplo, las rentas exentas, las deducciones, los descuentos tributarios, las tarifas reducidas aplicables a los usuarios de zonas francas y entidades sin ánimo de lucro y algunas rentas liquidas especiales no gravadas. El gran problema de los amplios beneficios en el impuesto de renta es que producen inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía. En el Marco Fiscal de Mediano Plazo (MFMP) que presenta cada año el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se realiza una estimación parcial del costo de los beneficios tributarios otorgados en los impuestos de renta e IVA. Según los cálculos consignados en el MFMP de los periodos gravables 2011, 2012 y 2013, estos beneficios continúan teniendo un costo fiscal importante de alrededor del 0.7% del PIB por año (un poco más de \$5 billones en la actualidad).*”

117. En lo que a la presente discusión constitucional interesa, la exposición de motivos halló, en aplicación de los marcos técnicos normativos contables, que existían situaciones que debían ser neutralizadas para efectos fiscales para no afectar de manera grave la capacidad contributiva y el recaudo, uno de ellos el tratamiento que debía otorgarse a hechos económicos sujetos a un componente aleatorio.

118. Específicamente, los antecedentes legislativos del artículo 105 del Estatuto Tributario, desarrollan ese marco general al decir: “*Contrario a lo que sucede con el artículo de ingresos que busca ser lo más amplio posible respetando siempre el principio de capacidad contributiva, este artículo 105 propuesto busca ser lo más preciso posible respecto de los gastos que se aceptan para efectos fiscales. En ese sentido, en términos generales, los gastos devengados contablemente procederán para efectos fiscales siempre que reúnan las siguientes dos condiciones: 1. Estén realizados para efectos fiscales y 2. Que se cumplan con los requisitos para su procedencia de conformidad con las reglas previstas en el Estatuto Tributario. Este artículo cuenta con dos numerales en los que se señalan algunas diferencias temporarias (i.e. aquellas que generan activos o pasivos por impuestos diferidos) y otras que son diferencias permanentes (i.e. aquellas que nunca se revierten y, en consecuencia, no generan ni activos ni pasivos por impuestos diferidos).*” De tal manera que establece la regla según la cual los gastos allí determinados como diferencias permanentes, no pueden reversarse y lo justifica para solucionar discusiones que se han presentado con el fisco, en ese sentido las sentencias de contenido condenatorio no pueden ser deducibles, no así aquellas como las de contenido declarativo o constitutivo.

119. De lo anterior puede colegirse que:

i) El impuesto de renta es de carácter nacional y directo; su determinación pasa por consultar la capacidad de pago del contribuyente, es decir los ingresos percibidos en un lapso determinado, los cuales serán gravados de acuerdo con las tarifas que determine la ley. La depuración de la base gravable pasa por restar de la renta bruta las deducciones realizadas, sin embargo, como se anotó arriba, no todo gasto contable tiene efectos en la determinación del impuesto sobre la renta como lo señala el artículo 105 del Estatuto Tributario. Esta situación puede dar lugar a diferencias temporarias o permanentes como sucede con lo previsto en el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario.

ii) Si bien existe una regla general, prevista en el artículo 107 del Estatuto Tributario que determina que son deducibles, para establecer la renta gravable, las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta siempre que tengan relación de causalidad con dicha actividad, sean necesarias y proporcionales, existen unos gastos que, independientemente de cumplir esas exigencias, no son deducibles fiscalmente, entre ellos las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, como lo señala el artículo 105 numeral 2 del Estatuto Tributario, lo cual además se encuentra explicado con claridad en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016.

iii) Esos gastos que no pueden ser tenidos como deducibles, y que generan diferencias permanentes, se justificaron por el Legislador, en la necesidad de ampliar los ingresos para el recaudo, eliminando al máximo deducciones e incentivando un sistema de recaudo simple, que impidiera la evasión o las inexactitudes al momento de presentar la declaración de impuestos. Igualmente, se destaca que en la Exposición de motivos se señala que, para ello, se tuvo en cuenta las reclamaciones recurrentes a la DIAN sobre estos aspectos. Adicionalmente, esta reforma tuvo por objeto fortalecer la equidad horizontal del sistema tributario, al considerar que los beneficios tributarios del Estatuto eran excesivos, producían inequidades y distorsión en la asignación de los recursos de la economía.

Solución al problema jurídico

El precepto acusado no vulnera los principios de igualdad, justicia y equidad tributarias y no genera una sanción por acceder a la administración de justicia

120. Para llevar a cabo este análisis, la Sala debe recordar que el artículo 105 del Estatuto Tributario se enmarca dentro de la regulación del impuesto de renta y sus complementarios. A su vez, este artículo dispone las reglas especiales para realizar deducciones y trae a colación distintas hipótesis en las que no es posible realizarlas, entre ellas, en el literal c) del numeral 2 se encuentran las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter

sancionatorio y las condenas que provienen de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, diferentes a las laborales.

121. Para la accionante la exclusión de la deducibilidad del gasto de las condenas administrativas, judiciales y arbitrales es una medida inconstitucional, pues afecta la equidad, igualdad y justicia tributaria así como el acceso a la administración de justicia al otorgar un trato odioso e injustificado a aquellos contribuyentes que son condenados judicialmente a pagar una obligación que, de haberla cancelado sin mediar dicha decisión constituiría un gasto deducible en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Mientras que un contribuyente que no acude a la justicia y cancela su obligación, o aquel que sí lo hace y concilia o paga antes de la condena si puede decir dicho gasto, siempre y cuando cumpla con los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

122. De acuerdo con lo explicado en los apartados generales de la parte considerativa de la presente decisión, el juicio frente a los reproches de constitucionalidad aquí planteados a una materia tributaria debe ser de intensidad leve,¹²⁷ esto además porque es pacífica la jurisprudencia que considera que, tratándose de la evaluación de deducciones tributarias, en las que el Legislador cuenta con amplio margen de configuración para su creación, eliminación o modificación, este es el escrutinio a aplicar y así lo ha llevado a cabo, entre otras, en las sentencias **C-431 de 2020**,¹²⁸ **C-266 de 2019**¹²⁹ y **C-606 de 2019**,¹³⁰ en las que se reclamó la vulneración de los principios de igualdad, justicia y equidad por tratos injustificados y en las que se acudió a esta misma metodología. Este juicio implica comprobar que el fin del Legislador no está constitucionalmente prohibido y que es idóneo, bajo el escrutinio de conducencia mínima.

123. Así mismo, aun cuando tanto la demandante, como algunos de los intervinientes pidieron aplicar un test intermedio, aludiendo a que la medida incide en el disfrute y goce de otros derechos, como el de la administración de justicia, en criterio de esta Sala tal invocación no es suficiente para variar el juicio leve aplicable. Esto es así porque *i)* la medida prima facie no contiene un indicio de arbitrariedad, pues se trata de una disposición que plantea una consecuencia económica y tributaria que se origina en que la erogación no cumple con los requisitos señalados por el Legislador para tener la naturaleza de deducible y *ii)* no se trata de la concesión de exenciones o amnistías tributarias, sino de reglas de deducibilidad para fijar la base gravable del impuesto de renta, en relación con las cuales la corporación siempre ha entendido que es posible que el legislador, atendiendo la concepción de orden

¹²⁷ Entre otras véase la Sentencia C-015 de 2014. M.P. Mauricio González Cuervo.

¹²⁸ Sentencia C-431 de 2020. M.P. Alejandro Linares Cantillo. SPV. Alberto Rojas Ríos. SVP. Antonio José Lizarazo Ocampo. SVP. Richard Ramírez Grisales (e).

¹²⁹ Sentencia C-266 de 2019. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

¹³⁰ Sentencia C-606 de 2019. M.P. Alejandro Linares Cantillo.

justo, realice las modificaciones que así estime en aras de ampliar el número de contribuyentes y la base sobre la que tributan, para financiar el Estado y permitirle la consecución de sus fines y propósitos. Así mismo no se advierte la vulneración del derecho al acceso a la administración de justicia.

Sujetos objeto de comparación

124. Según los antecedentes la comparación propuesta se plantea entre i) los contribuyentes que deben llevar contabilidad, y no pueden deducir un gasto porque son condenados administrativa, judicial o arbitralmente al pago de una obligación con características de expensa necesaria y ii) aquellos contribuyentes que deben llevar contabilidad y que sí pueden deducir la erogación de una expensa necesaria al haberla pagado sin que medie condena, bien sea porque no acudieron a la justicia o, porque habiéndolo hecho conciliaron o la cancelaron antes de que se les condenara. Los gastos del primer grupo se originan de manera forzosa, es decir mediados por la intervención de un tercero y los del segundo grupo se siguen del cumplimiento autónomo y consensuado de una obligación.

125. Este término de comparación ubica a los sujetos que tienen una condena en contra - entendida esta, de acuerdo con lo expuesto además por la DIAN y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público - como la imposición de una obligación de dar, hacer o no hacer y que por tanto excluye a las decisiones que declaran o constituyen un derecho y aquellos que no son condenados administrativa, judicial o arbitralmente.

126. Asimismo, atendiendo que la demandante reprocha, únicamente, la no deducibilidad de condenas que cumplan las características de expensas deducibles (que se originen de la actividad productora de renta, tengan relación de causalidad y sean necesarias y proporcionales).

127. En ese orden, encuentra la Sala que existen sujetos comparables, es decir contribuyentes, obligados a llevar contabilidad, y que se regulan por el mismo régimen de deducciones, previsto en el Estatuto Tributario.

Existencia de una diferencia de trato, pero no es injustificado, ni impide el acceso a la administración de justicia

128. La accionante funda la diferencia de trato, indicando que la norma se refiere de forma odiosa a los contribuyentes condenados administrativa, judicial o arbitralmente y obstaculiza el acceso a la administración de justicia, pues no pueden deducir sus gastos en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Sobre esa base distingue el trato que se otorga a aquellos contribuyentes que pagan directamente su obligación, y aquellos que resuelven pagar o conciliar antes de obtener condena.

129. Planteado de ese modo no es posible argumentar que el trato se funde en un obstáculo al acceso a la administración de justicia. De un lado nada impide que las partes acudan bien como demandantes, convocantes o demandados a un proceso administrativo, judicial o arbitral. También como la propia demandante y algunos intervinientes lo reconocen, la disposición permite que las personas, en el marco de los procesos, utilicen mecanismos autocompositivos, como la conciliación o la mediación, que son una forma de justicia, a través de los cuales las partes resuelven sus asuntos en ejercicio de la autonomía de la voluntad, ya sea independientemente o por medio de un tercero imparcial y en estos eventos habilita la deducción. Esta Corporación ha considerado el análisis atendiendo a la naturaleza de la justicia, al momento de definir la constitucionalidad de medidas tributarias, como en la Sentencia C-109 de 2020¹³¹ en la que se definió admisible, en el contexto de la administración de justicia, tratos tributarios que tomen en consideración las características de los sujetos que intervienen en la controversia o de la materia sobre la que se decide y esto habilita al legislador, atendiendo las diferencias entre los tipos de justicia, adoptar reglas también diversas.¹³²

130. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional¹³³ la conciliación es un mecanismo de acceso a la administración de justicia, que constituye una oportunidad para resolver de forma expedita un conflicto, con menores costos que la justicia formal, aunado a que, en caso de no existir acuerdo pleno, también permite reducir los puntos objetos de controversia e impedir con ello desestimular el litigio lo que se traduce en que un proceso judicial resulta así menos oneroso en términos de recursos y de tiempo. Así mismo promueve la participación de los particulares en la solución de controversias y propicia soluciones consensuadas, también contribuye a construir una convivencia pacífica, al estimular el dialogo, reducir la cultura adversarial y eliminar la agudización de un conflicto como consecuencia de un litigio. Favorece la realización del debido proceso al reducir el riesgo de dilaciones injustificadas y sobre todo incide en la prestación del servicio público de justicia pues permite la descongestión de despachos judiciales. Es decir es un tipo de justicia que el Legislador podría evaluar al momento de crear una deducción.

131. Si entonces la mediación, el acuerdo voluntario de pago de obligación sobre la que existe diferencia en relación con su contenido o alcance y la conciliación son mecanismos idóneos de justicia, no puede asegurarse que hay un trato odioso en el acceso a la administración de justicia, como además lo ha señalado la jurisprudencia constitucional.

132. Ahora, es cierto que la demanda pretende que se entienda el reproche basado en que la norma lo que promueve es que las partes no acudan a la

¹³¹ M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

¹³² Cfr. Sentencia C-109 de 2020. M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

¹³³ Cfr. Sentencia C-222 de 2013. M.P. María Victoria Calle Correa.

justicia pues es posible que, si son condenadas, no puedan obtener beneficios tributarios, lo cierto es que esto tampoco implicaría un trato injustificado, pues es claro que, en este caso la consecuencia jurídica de la norma depende además de un criterio de racionalidad económica por parte del contribuyente quien puede ponderar entre el beneficio tributario o el resultado de la sentencia condenatoria.

La diferencia de trato no es inconstitucional

133. Según se ha insistido a lo largo de esta decisión, en materia de deducciones tributarias que se asignan a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, es posible que el Legislador determine su alcance, contenido y exclusión, máxime cuando aquellas inciden en la determinación de la base gravable del impuesto de renta. Si se busca fortalecer la base gravable del impuesto sobre la renta y, en consecuencia, aumentar el recaudo, es factible que el legislador restrinja, condicione, limite o elimine ciertas deducciones.

134. Al comprender la naturaleza de las deducciones, es posible sostener que la estimación como diferencia permanente y no otorgarle la deducibilidad a un gasto, no afecta el sistema tributario en su conjunto, máxime cuando es decisión del contribuyente, a partir de su racionalidad económica, es la que le permite determinar si accede o no a la deducción previo el pago antes de la condena.

La disposición acusada se inscribe dentro del margen de configuración del Legislador en materia tributaria. Su finalidad es legítima

135. En la presente sentencia se explicó que el Legislador es quien diseña la política tributaria del Estado y, por ende, fija las contribuciones fiscales y parafiscales y los elementos que componen la obligación tributaria. Así mismo puede crear, modificar, disminuir, aumentar o eliminar tributos, así como establecer deducciones tributarias, limitarlas o eliminarlas.

136. En materia de deducciones como se destacó, esta Corte ha admitido que, incluso estando frente a sujetos comparables, se establezcan tratos diferenciados, cuando las medidas se encuentren dentro de los límites racionales definidos en la Constitución. En algunas de ellas ha tenido en cuenta la voluntad del contribuyente para beneficiarse de la deducción, como en la Sentencia C-249 de 2013¹³⁴ que otorgaba deducciones y descuentos a los pagos realizados únicamente en el sistema financiero y bancario y en otras ha ponderado la diferencia de trato cuando se persigue la eficiencia del sistema tributario. También, como se definió en la Sentencia C-109 de 2020¹³⁵ se ha admitido en el contexto de la administración de justicia estatal la existencia de

¹³⁴ M.P. María Victoria Calle.

¹³⁵ M.P. José Fernando Reyes Cuartas.

tratos tributarios que consideren las características de los sujetos que intervienen en la controversia o de la manera sobre la que se decide. Allí se diferenciò la justicia estatal y el arbitraje.

137. En estos supuestos se inscribe la norma parcialmente demandada, que habilita al contribuyente obligado a llevar contabilidad a acceder a la deducción de una expensa que tenga relación de causalidad con las actividades productoras de renta siempre que no sea resultado de una sentencia de carácter condenatorio, previo a ella podrá definir sobre la mejor manera de resolver su controversia, esto puede ocurrir, por ejemplo a través de la vía autocompositiva, que es una forma valida o de cualquier otro mecanismo al interior del proceso administrativo, judicial o arbitral como lo determinado en el artículo 103 de la Ley 1564 de 2012, lo que sin duda no puede calificarse como un desincentivo a la justicia.

138. De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, el Legislador advirtió que una de las deficiencias del impuesto de renta era que otorgaba múltiples beneficios para depurar la base gravable del contribuyente, al tiempo que la deducción de algunas erogaciones era debatible ante las inquietudes sobre sus alcances. Esto generaba inequidades horizontales y distorsiones en la asignación de recursos en la economía y por ello también se definió modificar el artículo 105 del Estatuto Tributario. Esta finalidad no esta prohibida constitucionalmente y, además, de acuerdo con lo señalado en las sentencias C-203 de 2021¹³⁶ y C-161 de 2021¹³⁷ opera la presunción de cumplimiento de un fin constitucional legítimo.

139. Así mismo, bajo la comprensión de que uno de los pilares para garantizar una tributación de calidad era la de permitir un pago del impuesto progresivo, fácil simple y transparente edificó sus cambios, incluso resolviendo las dificultades que suponían las diferencias entre los marcos técnicos normativos contables. A partir de dichas estimaciones justificó la variación de distintas normas previstas en el Estatuto Tributario, entre ellas las de la forma en la que los obligados a llevar contabilidad pueden llevar a cabo las reseñadas deducciones.

140. El Legislador fue enfático en que buscaba ser lo más amplio posible en aumentar los ingresos para establecer el impuesto de renta, pero además en ser lo más preciso posible en determinar los gastos aceptados para efectos fiscales, limitando las confusiones y la aleatoriedad en la determinación del ingreso. Por ello introdujo en el numeral 2º del artículo 105 del Estatuto Tributario aquellas expensas que no podrían deducirse fiscalmente, convirtiéndose en diferencias permanentes y zanjando las múltiples discusiones que suscitaban con la DIAN y de las que se deduce generaba ineficiencia en el recaudo

¹³⁶ M.P. Paola Meneses Mosquera.

¹³⁷ M.P. Cristina Pardo Schlesinger.

tributario. Incorporando tales gastos, clarificando el alcance del marco técnico normativo contable y estableciendo sus limitaciones para depurar la renta gravable, se pretendía solucionar las dificultades para su fijación y con ello garantizar la eficiencia y transparencia en su determinación. En ese sentido la exclusión de las sentencias condenatorias, fuera de las laborales, se inscribe dentro de las regulaciones del Legislador que se incorporó en el estatuto de forma explícita para darles el tratamiento de deducciones permanentes.

141. Lo anterior es relevante si se tiene en cuenta que algunos de los intervinientes consideraron que lo que existió fue un equívoco al catalogar los gastos deducibles y que debe entenderse la palabra condena como sinónimo de penalidad o sanción. Si se advierte el numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario es enfático en calificar como no deducibles unos gastos expresos, entre ellos las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios así como las condenas administrativas, judiciales o arbitrales, distintas de las laborales.¹³⁸ Es decir el Legislador si diferenció tales conceptos y por ende no asiste razón a los intervinientes que solicitan el condicionamiento, fundados en la existencia de una confusión.

142. Por demás cabe insistir en que la norma se soporta también en el principio de eficiencia del sistema tributario, pues incentiva el pago de obligaciones que tienen incidencia tributaria de manera oportuna, no tardíamente o diferida en el tiempo mientras se deciden todas las instancias judiciales.

143. La disposición además de enmarcarse dentro de una finalidad legítima, no prohibida constitucionalmente es idónea, en tanto se satisface la conducencia mínima, pues no solo permite ampliar la base de recaudo del impuesto de renta y con ello además cumplir los deberes del artículo 95 numeral 3 de la Constitución Política, sino que está prevista para que la entidad que recauda los impuestos tenga mayor claridad sobre las obligaciones de los contribuyentes.

Razonabilidad y proporcionalidad de la medida

144. Al hacer control a esa actividad impositiva y recaudatoria que introduce la medida, la Sala no advierte que trasgreda alguno de los principios constitucionales bajo análisis. Efectivamente, como se advierte de las reglas fijadas en el párrafo 83 de esta decisión no existe prohibición constitucional para fijar o limitar deducciones tributarias, menos cuando estas se adecúan para potenciar principios como el de eficacia y en modo alguno restringen su aplicación cuando el contribuyente obligado a llevar contabilidad decide cancelar sus obligaciones sin que medie condena.

¹³⁸ Las condenas laborales, restringidas a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 107-1 del Estatuto Tributario.

145. Por demás, entendiendo que los principios de justicia y equidad tributarias deben también ser leídos en el contexto en el que la medida normativa se inscribe - atendiendo lo explicado en el apartado sobre contexto y alcance del artículo 105 del Estatuto Tributario, que la diferencia de trato que se prevé, como se explicó previamente no es inidónea para promover la eficiencia en el sistema de recaudo.

146. Por el contrario, si una de las dimensiones de la justicia tributaria es que el sistema sea progresivo, eficiente y asegure la recaudación de manera que permita el cumplimiento de los fines del Estado, permitiendo al órgano de recaudo tributario seguridad jurídica en la determinación de la base gravable y control en los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, esto no puede entonces calificarse como abiertamente desproporcionado, razón por la que el artículo 105, numeral 2º literal c) parcialmente demandado es constitucional.

SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

147. La Corte resolvió la demanda contra la expresión “*y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales*” contenida en el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016, por estimar vulnerados los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, así como el acceso a la administración de justicia, contenidos en los artículos 13, 95-9º, 229 y 363 de la Constitución Política.

148. La acusación reprochó que se impida deducir fiscalmente un gasto que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, fundado en que se ordenó a través de una condena judicial, administrativa o arbitral; dándose un tratamiento diferente -al permitírsele deducir el gasto- a un sujeto que, aunque esta frente al mismo hecho económico, cancela la obligación antes de obtener decisión judicial o a través de la vía conciliatoria. Lo que, a juicio de la accionante, no resulta proporcionado, ni razonable, menos cuando la distinción es odiosa y afecta el acceso a la administración de justicia.

149. Con fundamento en lo anterior la Sala circunscribió el problema jurídico a determinar si ¿Se vulneran los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria, así como el acceso a la administración de justicia (artículos 13, 95-9, 229 y 363 C.P.) cuando el Legislador dispone en el artículo 105, numeral 2, literal c) del Estatuto Tributario que, para los obligados a llevar contabilidad, los gastos provenientes de condenas de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, no pueden ser deducibles fiscalmente?

150. Para resolver el problema jurídico se refirió al margen de configuración legislativa en materia tributaria, específicamente a su alcance en la regulación de las deducciones tributarias. Indicó que, en diversas oportunidades, la

Corporación ha declarado la exequibilidad de normas tributarias que, a pesar de crear deducciones que pueden, eventualmente, no ser aplicadas a un determinado grupo de personas que se encuentran en similares condiciones, son ajustadas a la Constitución.

151. Así mismo, la Corte explicó el contenido de los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria y cómo estos operan en el ámbito de acción del Legislador en materia tributaria. Sostuvo que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración en materia de impuestos, el cual abarca la facultad de establecer, limitar, derogar, disminuir, modificar o ampliar deducciones. En virtud de esa potestad, determinó que las diferencias en las condiciones exigidas por la ley para acceder a una deducción tributaria particular son, en principio, constitucionales. Así mismo explicó que esas medidas solo serán inconstitucionales si se demuestra que el sistema tributario ha sido perturbado en su integridad, al introducir una evidente, manifiesta y desproporcionada discriminación y para evaluar lo anterior, estimó necesario (i) establecer si la diferencia de trato tiene un carácter trascendental y definitorio, que afecte al sistema tributario en su conjunto, y (ii) llevar a cabo un juicio leve de proporcionalidad, en el que (ii.a) se debe verificar que la medida busca alcanzar un fin no prohibido constitucionalmente y (ii.b) que es idónea para alcanzar ese fin.

152. A continuación, la Corte señaló el contexto y alcance de la disposición parcialmente demandada. Expuso que el impuesto de renta es de carácter nacional y directo; su determinación consulta la capacidad de pago del contribuyente, es decir los ingresos percibidos en un lapso determinado, los cuales serán gravados de acuerdo con las tarifas que determine la ley. La depuración de la base gravable pasa por restarle las deducciones y, en lo relacionado con los sujetos obligados a llevar contabilidad sigue unas reglas específicas, ya que hay gastos que, pese a poder ser reflejados contablemente, no son deducibles fiscalmente como sucede con los relacionados en el artículo 105 del Estatuto Tributario.

153. Así mismo destacó que el Estatuto Tributario fijó que son deducibles los gastos realizados durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta cuando tengan relación de causalidad, sean necesarios y proporcionales, pero también a ellos les fijó excepciones, es decir que no son deducibles fiscalmente los que se determinan en el artículo 105 numeral 2 del Estatuto Tributario, lo cual además se encuentra explicado con claridad en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016.

154. Resaltó que dichos gastos que no pueden ser tenidos como deducibles, y que generan diferencias permanentes, como las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales, se justificaron por el Legislador, en la necesidad de ampliar los ingresos para el recaudo, eliminando

al máximo deducciones e incentivando un sistema de recaudo simple, que impida la evasión o las inexactitudes al momento de presentar la declaración de impuestos. Igualmente, el fortalecimiento de la equidad horizontal del sistema tributario, al considerar que los beneficios tributarios del Estatuto eran excesivos, producían inequidades y distorsión en la asignación de los recursos de la economía.

155. La Corte concluyó con que la medida analizada se inscribe dentro del margen de configuración del Legislador, pues tiene una finalidad legítima relacionada con la eficiencia del sistema tributario, al incentivar el pago oportuno de obligaciones, así como la ampliación y mejora del recaudo. Así mismo es idónea y no impide que los contribuyentes acceden al sistema de justicia, y por el contrario busca realizar los principios de equidad y justicia tributaria y por ende la declara ajustada a la Constitución Política.

DECISIÓN

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

RESUELVE

Declarar **EXEQUIBLE** la expresión “*y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales*” contenida en el literal c) del numeral 2 del artículo 105 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 61 de la Ley 1819 de 2016, por el cargo analizado en la presente sentencia.

Notifíquese, comuníquese, publíquese, cúmplase y archívese el expediente.

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Presidenta

Con impedimento aceptado

NATALIA ÁNGEL CABO

Magistrada

Ausente con permiso

DIANA FAJARDO RIVERA
Magistrada

JORGE ENRIQUE IBÁÑEZ NAJAR
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Con salvamento de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado
Con salvamento de voto

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA
Magistrada

HERNÁN CORREA CARDOZO
Magistrado (E)

JOSE FERNANDO REYES CUARTAS
Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General