

Copia



Medellín, Marzo 25 de 2017

HONORABLE  
MAGISTRADO SUSTANCIADOR  
ALEJANDRO LINARES CANTILLO  
CORTE CONSTITUCIONAL E. S. D.

REFERENCIA: Auto de Corrección Expediente D - 11988

Respetado Doctor:

Damos respuesta dentro de los términos legales al auto Inadmisorio del expediente D – 11988 notificado por su despacho el pasado 22 de marzo de 2017:

Al respecto es pertinente traer a colación las siguientes consideraciones:

**1. CONSIDERACIONES**

El magistrado sustanciador indica de manera textual que:

“Se sugiere en el escrito de subsanación explicar las razones de las normas precitas anteriormente, de forma tal que se evidencie un hilo conductor del contenido de la demanda y las justificaciones sobre las cuales se soporta, y demostrar de forma evidente con argumentos de naturaleza estrictamente constitucional cómo la norma demandada vulnera la carta.”

Respecto a la citada recomendación, procedemos a dar respuesta realizando las apreciaciones pertinentes en los siguientes párrafos los cuales se pueden detraer del memorial presentado:

**1.1. HILO CONDUCTOR**

La demanda evidencia un hilo conductor toda vez que se indica con argumentos estrictamente constitucionales cómo se ha vulnerado la carta. En el acápite introductorio del memorial presentado se argumenta en que consiste el contexto legal del ordenamiento jurídico tributario en Colombia (Ver numeral 3.1 de la demanda) cuya finalidad es hacer entender al magistrador sustanciador por su carencia técnica conceptual en el campo tributario como se calcula el impuesto de renta, explicando adicionalmente que existen dos tipos de contribuyentes llamados personas naturales y jurídicas. Seguidamente, se plantean los

dos problemas jurídicos donde se evidencian las violaciones a la carta, los cuales se pueden apreciar en los numerales 3.1.1 y 3.1.2. Una vez enunciado el planteamiento de los problemas, se procede a sustentar la inconstitucionalidad de los mismos. Para el primer problema que hace alusión a la trasgresión al principio de equidad en materia tributaria, se hace una breve explicación según la jurisprudencia de la Corte Constitucional en que consiste y como se clasifica el citado principio (Equidad Vertical y Equidad Horizontal ver numeral 3.2.1). Seguidamente se sustenta en el numeral 3.2.2 como la norma acusada viola la equidad horizontal haciendo algo que ha manifestado dicha corporación es indispensable para alegar la violación al ordenamiento superior, "El Test de Inequidad". En él se expone como el mismo sujeto pasivo (persona natural) teniendo las mismas obligaciones frente al impuesto de renta, es tratado de forma desigual en lo que respecta al derecho a restar la deducción por concepto de depreciación de su base gravable imponible, por el solo calificativo de no está obligado a llevar contabilidad. Seguidamente, el numeral 3.2.3 muestra cómo se viola la equidad vertical. Para ello el cuadro del numeral 3.2.3 refleja un ejercicio de simulación aritmética en donde se indica que el simple hecho de desconocerle la deducción por depreciación a la persona natural no obligada a llevar contabilidad implica el incremento de cargas injustificadas por el mero formalismo exigido por la normatividad tributaria demandada. Ahora bien, con el firme propósito de demostrar que la medida es desproporcionada e irracional, el numeral 3.2.4 evidencia que la norma no va acorde con la finalidad perseguida por la reforma, toda vez que lo que pretendía el legislador era eliminar las exenciones en materia tributaria para las personas naturales, indiferente de que tuviesen el deber o no de llevar contabilidad. Para ratificar la conducta arbitraria por parte del poder legislativo con la medida tributaria, se adjunta el cuadro base del proyecto de ley, con el cual se tasaron los beneficios tributarios de las personas naturales, demostrándose que dichos datos estaban viciados toda vez que la muestra solo incluía personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, sin que se tuviesen en cuenta para sus cálculos aritméticos de los beneficios tributarios, a las personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

En este orden de ideas el hilo conductor es claro para el primer cargo, lo cual solo demuestra la ineptitud conceptual en cuanto al tema jurídico tributario por parte del magistrado sustanciador.

Referente a la segunda acusación que hace alusión "a la primacía del derecho sustancial sobre el formal", el hilo conductor también es transparente, toda vez que el argumento principal que alega la inexecutable del artículo 77 de la ley 1819 de 2016 fue tomado del expediente No 20001-23-31-000-1999-0653-01(12316) del Consejo de Estado, donde el magistrado ponente Juan Angel Palacio Hincapié coligió que pese a existir una norma expresa que exigía el registro contable para acceder al derecho de la deducción por depreciación, las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad podrían también



NOTARÍA 16 DE MEDELLÍN  
DR. JUAN CARLOS MARI  
NOTARIO ENCARGADO

depreciar sus bienes, ya que por simple analogía jurídica con el artículo 228 de la carta, debería primar la realidad económica del bien sin que el único medio de prueba tuviese que ser el registro contable en los libros, formalismo que fue exigido en el caso citado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), pero a su vez revocado por el magistrado ponente.

Así las cosas y frente al hilo conductor del concepto de violación de ambos cargos, es evidente su certeza y pertinencia cumpliendo con estos dos requisitos exigidos por la corte para que sea admitido el presente memorial.

## 1.2. TRATO IGUALATORIO DE LOS SUJETOS PASIVOS PERSONAS NATURALES OBLIGADOS Y NO OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD

Respecto a la segunda sugerencia en la cual el magistrado sustanciador afirma:

"Se sugiere identificar las razones por las cuales se debe de dar un trato igualitario a los sujetos pasivos obligados y no obligados a llevar contabilidad, teniendo en cuenta el sistema tributario en su integridad."

Es pertinente realizar las siguientes aclaraciones:

La carta establece el <sup>1</sup>principio de equidad en materia tributaria, dicho precepto indica en "tratar lo igual de forma igual". Ahora bien, para determinar cuándo procede el trato igual, la corte constitucional se ha amparado en el análisis filosófico de Bobbio. Para ello debemos resolver los siguientes interrogantes:

### a) ¿Equidad entre quienes?

Personas naturales quienes por disposición expresa de la legislación tributaria son sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios.

### b) ¿Equidad en qué?

En cuanto a la determinación de la carga tributaria para las personas naturales la cual es determinada de forma diferente para los sujetos pasivos de este mismo género no obligados a llevar contabilidad.

### c) ¿Equidad con base en que criterios?

El criterio es simple, nos encontramos frente al mismo contribuyente del impuesto de renta y complementarios. Nuestra argumentación se basa en la definición de persona consagrada en el artículo 74 del código civil. Considera la norma que persona

<sup>1</sup> Artículos 95-9 y 363 CP

son todos los individuos de la especie humana cualquiera que sea su edad sexo, estirpe o condición. En este orden de ideas las reglas para las personas naturales y asimiladas como sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios se encuentran en los artículos 7 a 11 y 20-1 del Estatuto Tributario, en ellas no se diferencia si la persona es capaz o incapaz, si es mayor o menor de edad, o si está obligado o no llevar contabilidad, lo que realmente interesa es que realice actividades económicas que puedan constituir el hecho generador del tributo.

Continuando con la argumentación de "tratar lo igual de forma igual" en la determinación de la carga tributaria para las personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad, se procede a formular la trasgresión del citado principio, siguiendo el planteamiento de Robert Alexy, utilizando el método de la ponderación. Para ello debemos de direccionar nuestra argumentación hacia los siguientes planteamientos los cuales dependiendo del caso aplican o no aplican:

- a) "Si no hay ninguna razón suficiente para la permisión de un tratamiento inequitativo, entonces esta ordenado un tratamiento equitativo" o
- b) "Si hay una razón suficiente para ordenar un tratamiento inequitativo entonces esta ordenado un tratamiento inequitativo"

Para el caso sub examine no hay ninguna razón suficiente que justifique una permisión de un tratamiento desigual. A esta conclusión se llega por los apartes citados de la exposición de motivos de la ley 1819 de 2016 según consta en la gaceta del congreso No 894 del 19 de octubre de 2016, justificación que además, hace parte integral de la demanda presentada de acuerdo a lo expuesto en el numeral 3.2.4

**Gaceta No 894 del 19 de Octubre de 2016**

**1.1 JUSTIFICACIÓN**

*De acuerdo con el diagnóstico realizado por la comisión de expertos las dificultades del impuesto de renta personal pueden resumirse en seis problemáticas:*

1. *El impuesto es insuficiente en términos potenciales de recaudo,*
2. *El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso.*
3. *El impuesto es difícil de administrar*
4. *El actual sistema ha generado arbitrariedades difíciles de fiscalizar y controlar*



NOTARÍA 16 DE MEDELLÍN  
DR. JUAN CARLOS MARI  
NOTARIO ENCARGADO

5. Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal 6. La estructura del impuesto tiene algunas dificultades

### 1.1.1 El impuesto es insuficiente en términos de potencial recaudo.

Como se expuso en la parte inicial de la presente exposición de motivos el recaudo del impuesto personal es muy bajo en Colombia debido a que muy pocas personas naturales tributan. Eso se debe básicamente a tres razones señaladas en el informe final de la comisión de expertos:

- i) El ingreso a partir del cual tributan las personas naturales es muy elevado, este es de dos veces más elevado frente al promedio de América Latina y doce veces más alto que el promedio de la OCDE y según Schatan más del 80% de la población activa del sector formal se ubica en el tramo exento de la tarifa ordinaria anual.
- ii) Las personas que no tributan no siempre lo hace en función a su capacidad al no gravar los dividendos y otorgar grandes **beneficios** sobre las rentas laborales (lo cual da como resultado tarifas promedio bajas). A pesar de que el IMAN limita los beneficios para los empleados de mayores ingresos este grupo corresponde a menos del 0.1% de la población económicamente activa. Además los múltiples **beneficios** tienen un costo fiscal importante.
- iii) La tasa de renta presuntiva del 3% es baja debido a que la meta de inflación anual establecida por el banco de la república para el largo plazo es del 3% lo que implicaría que esta tasa de renta presuntiva implicaría rentabilidad real nula.

### 1.1.2 El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso.

La exención sobre los dividendos y otros beneficios sobre los ingresos de capital favorece a quienes tienen mayores ingresos afectando la progresividad del impuesto. De hecho la comisión de expertos afirma que:

“El favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta”



Alvaredo y Londoño sugieren que en Colombia el 1% de la población de mayores ingresos concentra el 20% del ingreso total, que es un porcentaje elevado comparado con lo que sucede con otros países como España, Francia, Alemania, reino unido, argentina y varios países de Asia. El gravamen promedio (11%) sobre el ingreso de estas personas es también relativamente bajo comparado con el de estos países.

### 1.1.3 El impuesto es difícil de administrar

Como lo dice la comisión de expertos la multiplicidad de sistemas dentro del mismo tributo con diferentes bases, tablas de tarifas y porcentajes de retención dificultan su entendimiento y cumplimiento que sumado a la baja capacidad de fiscalización favorecen la evasión.

### 1.1.4 El actual sistema ha generado arbitrariedades difíciles de fiscalizar y controlar.

El nuevo sistema creado en el año 2012 ha generado arbitrariedades entre el IMAN y el régimen ordinario porque distingue a las personas naturales por su actividad y no por sus fuentes de renta. Si el IMAN resulta elevado (que aplica cuando más del 80% de los ingresos son salarios) los contribuyentes tienen el incentivo de manipular este porcentaje aumentando los ingresos de otra fuente para quedar clasificados en el régimen ordinario y así obtener todos sus beneficios.

Por otra parte con relación con el impuesto a las ganancias ocasionales existe el riesgo de que el nivel bajo de la tarifa pueda generar arbitrariedades debido a que los contribuyentes van a tener el incentivo a clasificar rentas ordinarias como ganancias ocasionales cuando en realidad no lo son:

### 1.1.5 Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal.

Como se señaló anteriormente el régimen tributario actual contiene múltiples beneficios para las personas naturales. Dentro de estos beneficios pueden identificarse las siguientes rentas exentas que se encuentran establecidas principalmente en el artículo 206 y 387 del Estatuto tributario:

- 25% de los pagos laborales
- Aportes a cuentas de pensiones y cuentas (AFC)
- Dependientes
- Indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad
- Licencia de maternidad



NOTARÍA 16 DE MEDELLÍN  
DR. JUAN CARLOS MARÍ  
NOTARIO ENCARGADO

- Auxilio funerario
- Cesantías y sus intereses
- Pensiones (Obligatorios y voluntarios)
- Seguro por muerte y las compensaciones por muerte de los miembros de las fuerzas militares y de la policía nacional
- Gastos de representación de magistrados, fiscales y jueces de la república
- Exceso del salario básico de los miembros de las fuerzas militares
- Primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los pilotos
- Prima especial y prima de costo de vida de los funcionarios diplomáticos
- Indemnizaciones por seguros de vida

Como puede apreciarse de los apartes señalados en la justificación del proyecto de ley, los problemas detectados por la comisión de expertos en el impuesto de renta para las personas naturales, configuraban a la persona natural sin diferencia alguna entre el obligado y no obligado a llevar contabilidad sin que aparezca en ningún párrafo del texto citado un trato desigual para la misma persona natural. Ahora bien, continuando con nuestra argumentación de que nos encontramos ante una medida que conlleva a un trato inequitativo y discriminatorio, puesto que la reforma en su justificación conserva un trato igualatorio para todas las personas naturales indiferente de su deber formal de llevar o no contabilidad, procedemos a tabular la proporcionalidad de la norma acusada respondiendo la pregunta: ¿Equidad con base en que criterio? Para ello se revelan los siguientes interrogantes que ratifican que la medida debió garantizar el trato igualatorio entre los sujetos pasivos personas naturales obligados y no obligados a llevar contabilidad.

**a) El fin buscado por la disposición conlleva a un trato desigual:**

De acuerdo con lo señalado en el Informe Final, de la comisión de expertos <sup>2</sup> "los beneficios tributarios a que tienen derechos las **personas naturales** tienen un costo fiscal importante y llevan a que las tarifas promedio que recaen sobre las **personas naturales** sean bajas. De acuerdo con las estimaciones de la DIAN el costo fiscal de los beneficios otorgados a las **personas naturales** fue cerca de 4.3 billones de pesos para el año gravable 2014 (Cuadro 4.2)".

Es decir que el legislador, detectó que los beneficios tributarios de **todas las personas naturales incluyendo obligados y no obligados a llevar contabilidad** tenían un impacto considerable en el costo fiscal de las finanzas públicas, por los que propuso limitarlos. Este límite se puede detraer de la página 105 de la Gaceta 894 del 19 de Octubre de 2016 donde propone como medida para racionalizar las tarifas efectivas de **todas las personas naturales incluyendo obligados y no obligados a llevar contabilidad** una serie de mínimos. Al respecto dice el proyecto:

<sup>2</sup> Gaceta 894 del 19 de Octubre de 2016, p. 105



“Como se ve, el proyecto de ley no elimina ningún beneficio en particular y por lo mismo mantiene los incentivos para el ahorro a largo plazo, a la adquisición de vivienda y al ahorro pensional. Las limitaciones que aquí se proponen simplemente racionalizan el monto de los beneficios tributarios en el marco de amplia libertad de configuración del legislador en la materia y con el pleno respeto a los principios de equidad y progresividad tributaria que con esta propuesta se fortalecen”.

Conforme a lo expuesto podemos colegir que el fin buscado por el legislador fue poner unos límites en la tributación de **todas las personas naturales** entendiéndose dicho concepto como todo el universo de esta clase de contribuyentes los cuales abarcan tanto **los obligados como no obligados a llevar contabilidad**. Dicho de otra manera, el desconocimiento de la deducción por depreciación para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad configura un trato desigual y por ende inequitativo para estos contribuyentes, debido al incremento de sus carga contributiva, sin que este sea la finalidad objetiva perseguida en la exposición de motivos de la norma acusada (Artículo 77 Ley 1819 de 2016)

**b) El fin buscado con trato desigual es un fin constitucionalmente legítimo:**

Respecto a este planteamiento, si bien es cierto el fin buscado por el legislador es constitucionalmente legítimo, toda vez que puede imponer límites a las cargas tributarias de los sujetos pasivos personas naturales, acorde con lo expuesto en la exposición de motivos de la ley 1819 de 2016, lo que sí es verdaderamente contrario a la carta y se aparta de una finalidad legítima, es el trato desigual de un hecho económico ante un mismo sujeto pasivo de la obligación tributaria del tributo, diferenciándolo por el mero formalismo de llevar o no contabilidad, con el agravante que tiene la norma acusada y es la imposición de cargas excesivas como consecuencia de una mayor determinación de la base gravable imponible del mismo sujeto pasivo no obligado a llevar contabilidad, pese a que como lo hemos venido exponiendo a lo largo de la demanda y de este auto de corrección, nos encontramos ante el mismo contribuyente (la persona natural).

**c) Necesidad de la medida para lograr su finalidad:**

Respecto a la necesidad de la medida para lograr su finalidad es pertinente decir que con la limitación de la deducción por depreciación para las personas naturales no obligada a llevar contabilidad la medida no logra su propósito, toda vez que la racionalización en el monto de los beneficios tributarios opera para **todas las personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad**, mientras que en el caso de las deducciones, se verían favorecidos las personas naturales obligadas a llevar



ARÍA 16 DE MEDELLÍN  
DR. JUAN CARLOS MARI  
NOTARIO ENCARGADO

contabilidad, puesto que la base sobre la cual recae el impuesto sería menor que la de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad quienes tributarían sobre una base imponible superior (Ver demanda numeral 3.2.3). En este orden de ideas para que la norma acusada hubiese logrado su fin, es menester que o ambos (persona natural obligado o no obligado a llevar contabilidad) tenga derecho a depreciar o sus bienes o contrario sensu, ambos (el obligado y no obligado a llevar contabilidad) no hubiesen tenido el derecho a solicitar la deducción por este concepto.

Así las cosas, y conforme a los argumentos jurídicos expuestos la expresión "los obligados a llevar contabilidad" contenida en el artículo 77 de la ley 1819 de 2016, es desproporcionada negando el trato igualatorio al que deben tener todas las personas naturales en la depuración de su impuesto de renta y complementarios.

### 1.3. JUSTIFICACIONES DE LA RAZON DEL LEGISLADOR DE ELEGIR SOLO LA CONTABILIDAD COMO MEDIO PRUEBA DESNATURALIZA LA REALIDAD ECONOMICA DEL BIEN COMO GENERADOR DE RENTA

Respecto a la sugerencia citada por el magistrado sustanciador, confirmamos la inconstitucionalidad de la norma por los siguientes argumentos:

La modificación efectuada por el legislador al artículo 128 del Estatuto Tributario nacional evidencia una supremacía de la realidad formal sobre la realidad sustancial trasgrediendo el artículo 228 de la Constitución Política. Como se expresó en el acápite introductorio de la presente demanda, la depreciación se origina por el desgaste o deterioro que sufre un bien en el desarrollo de la actividad productora de renta de cualquier contribuyente, bien sea que este se encuentre obligado o no a llevar una contabilidad. El cambio normativo niega la posibilidad para aquellos contribuyentes que no se encuentran obligados a llevar libros de contabilidad a que puedan acceder a la deducción "por depreciación", ligando su deducibilidad únicamente al registro contable; forzándolos de esta manera a tener que acudir a la contratación de un profesional de la ciencia contable para que lleve a cabalidad y en debida forma una contabilidad rigurosa, colmada de diversos formalismos como consecuencia de la entrada en vigencia de los nuevos estándares internacionales de la contabilidad (IFRS) en Colombia por ordenamiento de la Ley 1314 de 2009.

Con la exigencia de esta solemnidad para la deducción se desconoce la existencia del bien y lo que es peor aún, su alícuota como expensa necesaria (costo o deducción) en la determinación del impuesto dando mayor relevancia a la forma que a la esencia del hecho económico. Y es que el acto sustancial en la deducción por depreciación debe ser el desgaste del bien como consecuencia de su uso, "la cual no lo origina un simple registro contable, la depreciación la causa el desgaste o



deterioro normal por el uso de un bien y atiende a la necesidad de reconocer racionalmente y en forma sistemática el costo del activo utilizado en la actividad productora de renta; por lo tanto los activos destinados al negocio o actividad rentable que poseen todas las personas, son objeto de la depreciación durante la vida útil de esos bienes, independientemente de su calidad de comerciante o no, o de que deban llevar libros de contabilidad o no. Ahora bien, tratándose de una persona natural NO obligada a llevar libros de contabilidad, el legislador no puede desconocer el derecho a la deducción bajo el argumento que es indispensable para su reconocimiento un simple registro contable, pues nuestra autoridad tributaria en Colombia tiene otros mecanismos para establecer la procedencia de la deducción, como es verificar que el contribuyente sea la propietaria o usufructuaria del bien, que el bien sea susceptible de depreciarse, cuál ha sido su vida útil y qué porcentaje de depreciación se ha utilizado, y que haya prestado servicio en el año o período gravable de que se trate y que se use en actividades productoras de rentas."

De esta manera y acorde con lo expuesto, el desconocimiento de la deducción por depreciación para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad proscribió de la legislación tributaria colombiana otros medios de prueba como los registros fotográficos, facturas de compra, certificados de tradición, contratos (de arrendamiento, de comodato, entre otros), escrituras públicas en el otorgamiento de derechos de usufructo, testimonios, actas de mantenimiento, actas de entrega, entre otros; los cuales permiten a cualquier sujeto pasivo del impuesto de renta demostrar la realidad económica del bien, su uso y el deterioro obtenido como consecuencia de su explotación quien en última instancia debería ser lo que otorga el "verdadero derecho" a los contribuyentes "Obligados" y "No Obligados" a llevar contabilidad a descontar de su renta la "alícuota" a título de reconocimiento del desgaste que sufre el activo en el desarrollo de su actividad productora.

## 2. PRETENSIONES

Conforme a los argumentos jurídicos expuestos, se solicita de manera respetuosa:

- a) Se proceda a darle por parte del magistrado sustanciador el respectivo auto de admisión al expediente D -- 11988
- b) Que en caso de no ser comprensible la inconstitucionalidad planteada en el presente memorial por la carencia técnica del magistrado sustanciador en cuanto al marco constitucional del derecho tributario colombiano, proceda a permitir una aclaración de forma oratoria en su despacho de cada uno de los cargos por los cuales se considera que la norma acusada trasgrede el ordenamiento superior.

D-11988  
ok

Medellín, Febrero 17 de 2017

HONORABLES  
MAGISTRADOS  
CORTE CONSTITUCIONAL E. S. D.



10641 1107 am  
en 20 folios

REFERENCIA: Acción Pública de Inconstitucionalidad

Los ciudadanos CARLOS MARIO RESTREPO PINEDA identificado con cédula de ciudadanía número 71.662.010, MATEO GOMEZ ARANGO identificado con cedula de ciudadanía 8.026.542 y JOSÉ DARÍO ZULUAGA CALLE identificado con cédula de ciudadanía número 71.319.122 , expedidas todas en la ciudad de Medellín, haciendo uso de sus derechos y deberes consagrados en el artículo 4 numeral 6 y en el artículo 95 numeral 7 de la Constitución Política, nos dirigimos a ustedes con el fin de interponer acción pública y demandar por inconstitucionalidad el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismo para la lucha contra la evasión y elusión fiscal y se dictan otras disposiciones", norma que vulnera los siguientes artículo de la Constitución Política: el artículo 228, el articulo 95 numeral 9 y el artículo 363 . Nos permitimos describir esta solicitud de la siguiente manera

1. NORMA ACUSADA

La Ley 1819 de 2016 "Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismo para la lucha contra la evasión y elusión fiscal y se dictan otras disposiciones"

**Artículo 77:** Modifíquese el artículo 128 del Estatuto Tributario el cual quedaría así:

**Artículo 128** Deducción por Depreciación: Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios los obligados a llevar contabilidad podrán deducir en 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 estos hayan prestado servicio en el año o periodo gravable. (Cursiva y subrayado por fuera del tacto original).

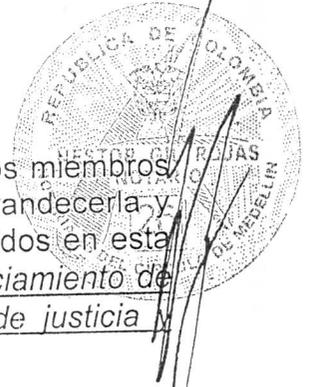
2. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS

Las normas constitucionales infringidas son las siguientes:

**ARTICULO 363.** El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad. . (Cursiva y subrayado por fuera del tacto original).

**ARTICULO 95. Numeral 9**

**ARTICULO 95.** La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades: 9) Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. . (Cursiva y subrayado por fuera del tacto original).



**ARTICULO 228.** La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo. . (Cursiva y subrayado por fuera del tacto original).

**3. CONCEPTO DE VIOLACION**

A continuación expondremos los argumentos jurídicos que demuestran la manera como el Congreso de la República trasgredió de manera directa la Constitución Política. Para ello efectuaremos una introducción al contexto legal, explicando en que consiste la deducción por depreciación, y como opera frente a los sujetos pasivos de la obligación tributaria en el impuesto de renta. Posteriormente entraremos a ilustrar con base en dicha exposición como se viola la Constitución Política de 1991 en cada una de las disposiciones superiores transcritas.

**3.1. INTRODUCCION AL CONTEXTO LEGAL**

En Colombia, el ordenamiento jurídico tributario, permite a los sujetos pasivos del impuesto de renta y complementarios la minoración de su base gravable, la cual es deducida conforme lo contempla el artículo 26 del Estatuto Tributario Nacional.

Tal procedimiento se efectúa de la siguiente manera:

Se suman los ingresos ordinarios y extraordinarios del contribuyente susceptibles de generar incremento neto del patrimonio, a esa suma se le restan las devoluciones, las rebajas y los descuentos; y los ingresos no constitutivos de renta y ganancia ocasional a que haya lugar. De esta manera se obtienen los ingresos netos. A este monto se le restan los costos generados por la actividad productora de la renta, mecanismo a través del cual se obtiene la renta bruta. A esta se le hacen las deducciones consagradas en la ley, obteniéndose de esta manera la renta líquida. A esta se le restan, cuando hay lugar a ellas, las rentas exentas. De esta manera se obtiene la renta líquida gravable, a la que se le aplica la tabla fijada en la ley y se obtiene así el impuesto a cargo del contribuyente. Para una mejor ilustración se detalla el procedimiento aritméticamente así:

## CUADRO No 3.1

(=)	Ingresos
(-)	Devoluciones rebajas y descuentos
(-)	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional
(=)	<b>Ingresos Netos</b>
(-)	Costos
(=)	<b>Renta Bruta</b>
(-)	Deducciones
(=)	<b>Renta Líquida</b>
(-)	Renta Exenta (a)
(=)	<b>Renta Líquida Gravable o Base Gravable</b>



En el procedimiento explicado en el cuadro No 3.1 del presente memorial, la legislación tributaria colombiana contempla beneficios tributarios que son otorgados por el Congreso de la República bajo la configuración de la potestad legislativa que le confiere la constitución y la ley. Este factor es clave en la determinación del impuesto de renta y es denominado “(a) Renta exenta”. Estas se definen como aquellos ingresos que, aun siendo ingresos desde el ámbito fiscal, no están sujetos al impuesto de renta y complementarios, ya que el legislador les ha otorgado el beneficio de gravarse con tarifa del cero por ciento (0%). En otras palabras, las rentas exentas son “aquellas utilidades tributarias obtenidas en el ejercicio y provenientes de la explotación de ciertas actividades económicas expresamente beneficiadas en las normas fiscales”. Esta clase de beneficios tributarios ((a) Rentas exentas) se otorgan a ciertos sectores de la economía nacional que son cruciales en el cumplimiento de la política económica y fiscal del país. Algunos ejemplos los encontramos en el sector hotelero, en el sector energético, en el sector de T.I.C entre otros. De esta manera el legislador ejerce diferencias tributarias razonables, proporcionales y limitadas a sectores de la economía colombiana con base en el objetivo de su economía normativa. Ahora bien, dentro de la minoración de la base gravable y en condiciones normales las deducciones fiscales son las mismas para todos los contribuyentes de este tributo (impuesto de renta). Una de estas es la depreciación. Esta se define “como la reducción o desgaste de valor que sufre un bien como resultado de alguno de los siguientes sucesos: a) Su uso b) El paso del tiempo y c) La obsolescencia”. Significa lo anterior que cuando un contribuyente compra o adquiere un activo se encuentra siempre a la expectativa que su valor invertido produzca rentas, en consecuencia es lógico que los bienes utilizados en el desarrollo de su actividad productora se deterioren, por lo que el estado colombiano permite el reconocimiento de una expensa (costo o deducción) como un menor valor de las utilidades a título de “depreciación” que afecta de manera directa la renta líquida gravable sobre la cual recae el hecho imponible de la obligación tributaria, y es la base fiscal definitiva para la liquidación del tributo. No obstante, cuando nos referimos a la expresión “contribuyentes” hacemos referencia a todos aquellos sujetos pasivos que en materia del impuesto de renta y complementarios abarcan:

- ✓ Las Personas Naturales, y
- ✓ Las Personas Jurídicas

Dentro de esta clasificación existen contribuyentes que por las actividades que realizan no tienen el deber legal de llevar contabilidad. Los casos más puntuales se evidencian en las personas naturales en las que encontramos

actividades destacadas que aportan considerablemente al producto interno bruto (PIB) de la economía nacional como son:

- ❖ Agricultores
- ❖ Ganaderos
- ❖ Porcicultores
- ❖ Avicultores
- ❖ Piscicultores
- ❖ Arrendadores de bienes inmuebles propios
- ❖ Otros contribuyentes que posean rentas de trabajo donde prime la explotación de bienes raíces.



Estas actividades por mandato expreso del numeral 3 del artículo 19<sup>1</sup> del Código de Comercio no tienen la obligación legal llevar este formalismo. En este orden de ideas, y frente al texto modificado por la nueva reforma tributaria (artículo 77 de la Ley 1819 de 2016) estos contribuyentes siendo iguales frente al mismo tributo no tendrían derecho a descontar de su renta la deducción por depreciación, circunstancia que permite plantear los siguientes problemas jurídicos de violación directa a la Constitución Política de Colombia:

**Problemas Jurídicos:**

- 3.1.1 ¿Viola el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 el principio de equidad en materia tributaria establecido en el numeral 9 del artículo 95 y el artículo 363 de la Constitución política de Colombia, y traslada cargas excesivas a los contribuyentes personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, frente a los mismos contribuyentes personas naturales obligadas a llevar contabilidad, conforme a la obligatoriedad consagrada en el artículo 19 del Código de Comercio colombiano?
- 3.1.2 ¿Trasgrede la norma demandada el principio de la primacía del derecho sustancial sobre el formal consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política de Colombia. al incorporar al ordenamiento jurídico tributario la obligación de un registro contable para acceder al derecho de la deducción de la depreciación, viciando otros medios de prueba que pueden ser utilizados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad para demostrar la realidad económica de un bien que fue objeto de desgaste o deterioro por su uso?

La tesis a estos dos problemas jurídicos se muestra a continuación:

**3.2. TRASGRESION AL PRINCIPIO DE EQUIDAD ESTABLECIDO EN EL LOS ARTÍCULO 95 NUMERAL 9 ARTICULO Y EL ARTÍCULO 363 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA**

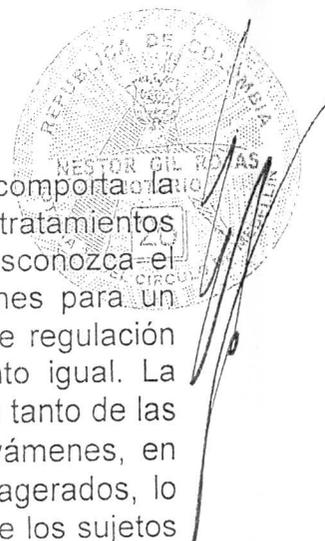
**3.2.1. DEFINICION Y CLASES DE EQUIDAD TRIBUTARIA**

En materia tributaria, el principio de equidad ha sido definido por la corte constitucional<sup>2</sup> como una manifestación específica del principio general de

<sup>1</sup> ARTÍCULO 19. <OBLIGACIONES DE LOS COMERCIANTES>. Es obligación de todo comerciante (...)

<sup>3</sup>) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales; (...).

<sup>2</sup> Sentencia C-385 de 2008.



MARIA GUAYANA GARCIA MOZO  
 Notario

igualdad referido la actividad impositiva del Estado y comporta la proscripción de formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados, ya sea porque se desconozca el mandato de igual regulación legal cuando no existan razones para un tratamiento desigual, o porque se desconozca el mandato de regulación diferenciada cuando no existan razones para un tratamiento igual. La aplicación del aludido principio lleva a ponderar la distribución tanto de las cargas como de los beneficios o la imposición de los gravámenes, en forma tal que no resulten cargas excesivas o beneficios exagerados, lo cual se logra si se tiene en cuenta la capacidad económica de los sujetos pasivos, así como la naturaleza y los fines perseguidos con el tributo del cual se trate. Este principio abarca dos clases de equidad:<sup>3</sup> a) La Equidad horizontal y b) La Equidad Vertical. La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. La equidad vertical implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica, criterios que resultan relevantes para establecer la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad de pago de los individuos.

En el caso sub examine es claro que el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 infringe tanto la equidad horizontal como la vertical en materia tributaria por las siguientes razones:

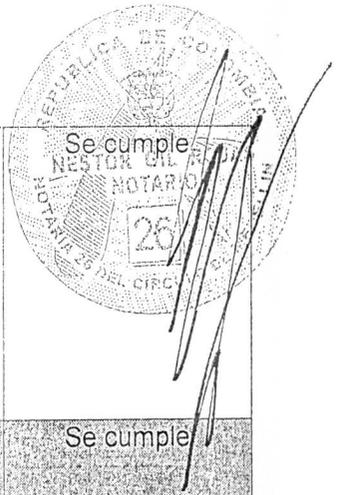
**3.2.2. TRASGRESION A LA EQUIDAD HORIZONTAL:**

La disposición impugnada amenaza el ordenamiento jurídico superior al desconocer la deducción por depreciación para los sujetos pasivos "personas naturales" del impuesto de renta y complementarios "no obligados a llevar contabilidad" frente al mismo contribuyente que por disposiciones legales tenga el deber formal de llevar contabilidad. A continuación realizaremos un test de equidad el cual considera la corte es indispensable para la demostración de la violación del citado principio:

**TEST DE INEQUIDAD HORIZONTAL RELATIVAS A LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL IMPUESTO DE RENTA**

Item	Atributo	Persona Natural	
		Obligado a llevar contabilidad	No Obligado a llevar contabilidad
<b>INHERENTES A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DE LA PERSONA NATURAL</b>			
1-	Se considera persona desde la definición contemplada en el artículo 74 del Código Civil	Se cumple	Se cumple
2-	La obligación tributaria nace por la configuración de los postulados como hechos imposables en el impuesto de renta y complementarios (Art 1.ET)	Se cumple	Se cumple
3-	Dentro de las obligaciones tributarias que adquieren las personas se encuentran:		
a)	Presentación de la declaración tributaria del impuesto de renta conforme a los formularios prescritos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales	Se cumple	Se cumple

<sup>3</sup> Sentencia C – 748 de 2009.



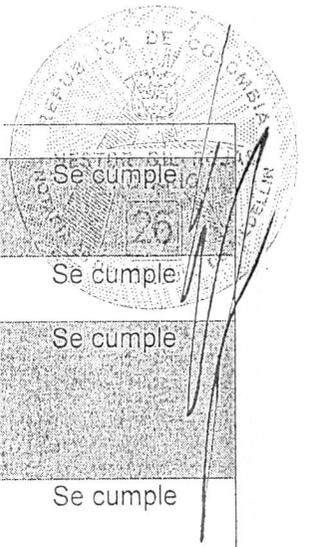
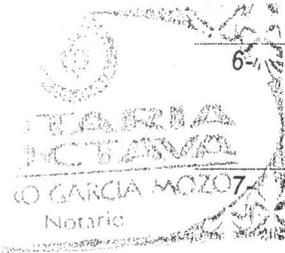
b)	La extinción de la obligación fiscal utilizando alguno de los modos contemplados en el artículo 1625 del código civil y generada por la presentación de la declaración tributaria presentada por el contribuyente de forma oportuna o extemporánea siguiendo los lineamientos de los preceptos consagrados en el Artículo 95 - 9 de la Carta Política	Se cumple	Se cumple
c)	Pago de intereses de mora conforme lo consagra el artículo 635 ET en los casos en el que el contribuyente no cancele su obligación tributaria de forma oportuna.	Se cumple	Se cumple
d)	Aplicabilidad en el régimen sancionatorio en lo concerniente a los deberes formales y sustanciales en la obligación tributaria en materia de renta	Se cumple	Se cumple
e)	Reportes de información exógena en aras de cumplir los preceptos contemplados en el artículo 631 ET	Se cumple	Se cumple
f)	Garantía del derecho de defensa de la persona ante cualquier controversia que surja con la administración tributaria, velándose el cumplimiento del correcto procedimiento tributario en armonía con el artículo 29 de la Carta política	Se cumple	Se cumple
g)	Presentación de documentación comprobatoria y formulario DIP por parte de la persona natural cuando realice operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas del exterior o usuarios de zonas francas	Se cumple	Se cumple



**TEST DE INEQUIDAD HORIZONTAL RELATIVA A LA DETERMINACION DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

Ítem	Atributo	Persona Natural	
		Obligado a llevar contabilidad	No Obligado a llevar contabilidad
<b>INHERENTES A LA DETERMINACION DE LA CARGA IMPOSITIVA</b>			
1-	La base de determinación del gravamen es la contemplada en el artículo 26 ET y concordante con la enunciada en el cuadro 3.1	Se cumple	Se cumple
2-	Los ingresos considerados gravados son aquellos susceptibles de incrementar su patrimonio y que por expresa disposición de la ley no se encuentran excluidos como Ingresos no constitutivos de renta (INCR)	Se cumple	Se cumple
3-	Los préstamos que efectúen a sociedades donde posean acciones o cuota de intereses generan intereses presuntivos a la luz del artículo 35 ET	Se cumple	Se cumple
4 -	Son los INCR más comunes que se aplican a las personas naturales.	Se cumple	Se cumple
a)	Art 36-3 Capitalizaciones no gravadas para socios y accionistas	Se cumple	Se cumple
b)	Art 45 Indemnizaciones por seguro de daño	Se cumple	Se cumple
c)	Art 48 Participaciones y dividendos	Se cumple	Se cumple
d)	Art 51 Distribución de utilidades por liquidación	Se cumple	Se cumple
e)	Art 52 Incentivo a la capitalización rural	Se cumple	Se cumple

	(ICR)		
f)	Art 55 Contribuciones abonadas por las empresas a los trabajadores en un fondo mutuo de inversión	Se cumple	Se cumple
g)	Art 56-2 Aportes a los fondos de cesantías	Se cumple	Se cumple
5-	Los costos y deducciones para el contribuyente deben de cumplir los requisitos de 1) Casualidad 2) Proporcionalidad y 3) Necesidad.	Se cumple	Se cumple
6-	Para su aceptación los costos y deducciones deben cumplir las solemnidades contempladas en el artículo 177-2 y 771-2 ET	Se cumple	Se cumple
	Son los costos y deducciones más comunes contempladas en el ordenamiento jurídico tributario y aplicable a las personas naturales.	Se cumple	Se cumple
a)	Art 69 Costo de los activos fijos	Se cumple	Se cumple
b)	Art 72 Autoevaluó como costo fiscal	Se cumple	Se cumple
c)	Art 108 Los aportes parafiscales son requisitos para la deducción de salarios	Se cumple	Se cumple
d)	Art 108-1 Deducción por pagos a viudas y huérfanos miembros de las fuerzas armadas muertos en combate secuestrados o desaparecidos	Se cumple	Se cumple
e)	Art 114 Deducción de aportes	Se cumple	Se cumple
f)	Art 115 Impuestos pagados	Se cumple	Se cumple
g)	Art 117 Deducción por intereses	Se cumple	Se cumple
h)	Art 119 Deducción de intereses por préstamos para la adquisición de vivienda	Se cumple	Se cumple
i)	<b>Art 128 Deducción por depreciación</b>	<b>Se cumple</b>	<b>No cumple</b>
j)	Art 142 Deducción por amortización de inversiones	Se cumple	Se cumple
k)	Art 148 Deducción por pérdidas	Se cumple	Se cumple
m)	Art 151 No son deducibles las pérdidas por enajenación de activos vinculados	Se cumple	Se cumple
n)	Art 153 No es deducible la pérdida en la enajenación de acciones o cuotas de interés social	Se cumple	Se cumple
o)	Deducción por dependientes contemplada en el artículo 387	Se cumple	Se cumple
p)	Deducción de medicina prepagada contemplada en el artículo 2271/2009	Se cumple	Se cumple
6-	Las rentas exentas comunes aplicables a título de beneficio para las personas naturales son	Se cumple	Se cumple
a)	Art 206 Rentas de trabajo Exentas	Se cumple	Se cumple
b)	Art 207-1 Exención de cesantías pagadas por fondos de cesantías	Se cumple	Se cumple
c)	Art 207-2 Numeral 9 Utilidad en la enajenación de predios destinados a fines de utilidad pública	Se cumple	Se cumple
d)	Art 223 Renta de Exenta de seguros de vida	Se cumple	Se cumple
7-	Se encuentran sujetos a la tarifa contemplada en el artículo 241 ET	Se cumple	Se cumple
8-	Su ingreso susceptible de incrementar el patrimonio se encuentra sujeto a retención en la fuente a las tarifas vigentes y es considerado un mecanismo de recaudo anticipo del impuesto de renta y complementarios cuya finalidad es que el impuesto que se cause se recaude en el mismo ejercicio gravable	Se cumple	Se cumple





9-	Se encuentra obligada la persona natural a la liquidación del anticipo del impuesto de renta contemplado en el artículo 807 ET	Se cumple
----	--	-----------

Del test de equidad horizontal realizado anteriormente podemos colegir:



(a) Las obligaciones tributarias para las personas naturales son exactamente las mismas, es decir el ordenamiento jurídico tributario conserva la igualdad de condiciones para ambos sujetos, tanto al obligado como al no obligado a llevar libros de contabilidad

(b) En la determinación de la carga impositiva donde se destacan los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las deducciones y las rentas exentas más representativas a las que tiene derecho las personas naturales (obligadas y no obligadas a llevar contabilidad), todos estos conceptos son comunes, es decir son exactamente los mismos, conservándose la igualdad de condiciones en la determinación de la base imponible del tributo a excepción de la deducción por depreciación.

Así las cosas, es evidente que la disposición demandada atenta contra el precepto de la equidad horizontal conforme lo demuestra el test realizado.

**3.2.3. VIOLACION A LA EQUIDAD VERTICAL:**

En cuanto a la equidad vertical, la norma demandada trasgrede la Constitución Nacional al no medir la capacidad contributiva del mismo sujeto pasivo (en el caso las personas naturales) de forma ascendente, puesto que el simple formalismo de "llevar o no contabilidad" no es criterio razonable, justo y objetivo que permita arraigar diferencias considerables en la generación de rentas de esta clase de contribuyentes. A continuación se expone una simple operación aritmética, partiendo de una situación fáctica, en la que dos sujetos pasivos de la obligación tributaria (personas naturales), teniendo el mismo nivel de ingresos, y realizando dos actividades generadoras de renta, podrían quedar en situaciones fiscales diferentes, pese a que tienen la misma capacidad contributiva, pero el mero formalismo de llevar contabilidad generaría en cabeza de uno de ellos cargas excesivas, desproporcionadas e irracionales, que en nada enmarcan con el objetivo propuesto en la exposición de motivos de la reforma tributaria, tal cual consta en el informe de la Gaceta del Congreso de la República como se verá más adelante.

**Planteamiento de la situación fáctica:**

Partamos así entonces de que un sujeto pasivo llamado "A" es un comerciante que genera renta por el desarrollo de dos actividades económicas: 1) El ejercicio del comercio y 2) El arrendamiento de un bien inmueble. Un sujeto pasivo "B" es un agricultor dedicado a sus labores del campo que genera renta por el desarrollo de esta actividad y el alquiler de un bien raíz. En este orden de ideas y tal cual se refleja en la siguiente depuración la sobre carga fiscal para el sujeto pasivo "B" (en nuestro ejemplo el agricultor) sería excesiva y en consecuencia solo los diferencia ante la obligación tributaria el deber formal de llevar una contabilidad. El sobre costo impositivo en cuanto a la minoración de sus bases gravables sería el siguiente:

**CUADRO 3.2.3: DEMOSTRACIÓN ARITMÉTICA DE INEQUIDAD VERTICAL ENTRE EL OBLIGADO Y EL NO OBLIGADO A LLEVAR CONTABILIDAD**

Concepto	Sujeto A (Persona Natural)		Sujeto B (Persona Natural)	
	Rentas de Comerciante	Renta de Bien Inmueble	Rentas de Agricultor	Renta de Bien Inmueble
Ingresos	100	50	100	50
Costos	(50)	(10)	(50)	(10)
Deducción por Depreciación	(30)	(20)	(0)	(0)
RLG por Cedula (1)	20	20	50	40
RLG del Contribuyente (2)	40		90	
Exceso en Carga Fiscal			50	

(1) Renta Líquida Gravable por Cedula  
(2) Renta Líquida Gravable por Contribuyente

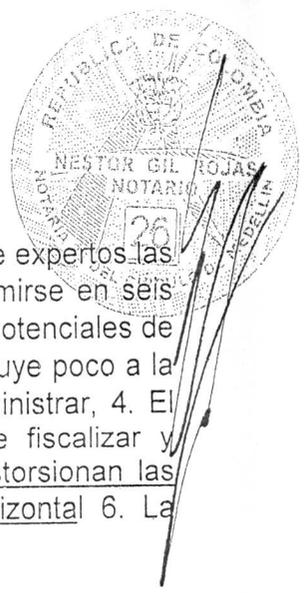
Nótese, como en una de miles de situaciones fácticas que pueden darse en el transcurso de nuestra vida cotidiana, la misma persona, el mismo sujeto pasivo, generando una renta de características idénticas, perdería el derecho a descontar de su base gravable la deducción por depreciación contemplada en el artículo 128 del Estatuto Tributario nacional (Ver cuadro demostrativo de inequidad vertical). Y es que esta situación no solamente puede presentarse en el citado ejemplo, piense en el asalariado que tiene bienes raíces para arrendar, en el rentista de capital que vive del alquiler de sus bienes inmuebles, o lo que es peor aún, en el humilde campesino que fue víctima de un conflicto armado y que ha vivido a la sombra de la violencia ante la incapacidad de un Estado definido por nuestra carta como "Social de Derecho" que no tuvo el poder suficiente para desplegar la fuerza militar necesaria que le brindasen las garantías mínimas de orden, y que ahora por un abuso en la potestad legislativa del Congreso de la República, ha trasladado cargas excesivas a su capacidad contributiva, negándoseles la posibilidad de acceder a la deducción por depreciación de los bienes con las que generan su renta, siendo irónico que la misma víctima del conflicto armado sea una de las masas de contribuyentes más perjudicadas por esta medida, que sin lugar a dudas es desproporcionada, y evidencia la ineptitud legislativa del Estado colombiano, previo a la preparación de su posconflicto al pretender imponer un sobre costo impositivo a la base gravable de los contribuyente no obligados a llevar contabilidad, lo cual altera su capacidad contributiva y vulnera de forma directa el precepto constitucional de la equidad vertical.

**3.2.4. ABUSO DE LA POTESTAD LEGISLATIVA VIOLANDO EL PRINCIPIO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA**

Para concluir la tesis de violación al principio de equidad en materia tributaria, se demostrará en el presente punto, como el Congreso de la Republica incorporó al ordenamiento jurídico tributario una disposición que atenta al citado principio por las siguientes irregularidades:

- (a) El propósito de la justificación expuesta en la reforma tributaria para el impuesto de renta de las personas naturales es contradictorio con la finalidad u objetivo perseguido por la medida fiscal:

La Gaceta 894 del Congreso de la republica contempla en su numeral 1 la justificación del impuesto de renta para las personas naturales de la que resaltamos las consideraciones más relevantes:



### 1.1 JUSTIFICACIÓN

De acuerdo con el diagnóstico realizado por la comisión de expertos las dificultades del impuesto de renta personal pueden resumirse en seis problemáticas: 1. El impuesto es insuficiente en términos potenciales de recaudo, 2. El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso, 3. El impuesto es difícil de administrar, 4. El actual sistema ha generado arbitrariedades difíciles de fiscalizar y controlar 5. Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal 6. La estructura del impuesto tiene algunas dificultades



#### 1.1.1 El impuesto es insuficiente en términos de potencial recaudo.

Como se expuso en la parte inicial de la presente exposición de motivos el recaudo del impuesto personal es muy bajo en Colombia debido a que muy pocas personas naturales tributan. Eso se debe básicamente a tres razones señaladas en el informe final de la comisión de expertos:

- i) El ingreso a partir del cual tributan las personas naturales es muy elevado, este es de dos veces más elevado frente al promedio de América Latina y doce veces más alto que el promedio de la OCDE y según Schatan más del 80% de la población activa del sector formal se ubica en el tramo exento de la tarifa ordinaria anual.
- ii) Las personas que no tributan no siempre lo hace en función a su capacidad al no gravar los dividendos y otorgar grandes **beneficios** sobre las rentas laborales (lo cual da como resultado tarifas promedio bajas). A pesar de que el IMAN limito los beneficios para los empleados de mayores ingresos este grupo corresponde a menos del 0.1% de la población económicamente activa. Además los múltiples **beneficios** tienen un costo fiscal importante.
- iii) La tasa de renta presuntiva del 3% es baja debido a que la meta de inflación anual establecida por el banco de la república para el largo plazo es del 3% lo que implicaría que esta tasa de renta presuntiva implicaría rentabilidad real nula.

#### 1.1.2 El impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso.

La exención sobre los dividendos y otros beneficios sobre los ingresos de capital favorece a quienes tienen mayores ingresos afectando la progresividad del impuesto. De hecho la comisión de expertos afirma que: "El favorable tratamiento tributario de los dividendos es uno de los factores que explica la reducida capacidad redistributiva del impuesto de renta"

Alvaredo y Londoño sugieren que en Colombia el 1% de la población de mayores ingresos concentra el 20% del ingreso total, que es un porcentaje elevado comparado con lo que sucede con otros países como España, Francia, Alemania, reino unido, argentina y varios países de Asia. El gravamen promedio (11%) sobre el ingreso de estas personas es también relativamente bajo comparado con el de estos países.

#### 1.1.3 El impuesto es difícil de administrar



Como lo dice la comisión de expertos la multiplicidad de sistemas dentro del mismo tributo con diferentes bases, tablas de tarifas y porcentajes de retención dificultan su entendimiento y cumplimiento que sumado a la baja capacidad de fiscalización favorecen la evasión.

1.1.4 El actual sistema ha generado arbitrariedades difíciles de fiscalizar y controlar.

El nuevo sistema creado en el año 2012 ha generado arbitrariedades entre el IMAN y el régimen ordinario porque distingue a las personas naturales por su actividad y no por sus fuentes de renta. Si el IMAN resulta elevado (que aplica cuando más del 80% de los ingresos son salarios) los contribuyentes tienen el incentivo de manipular este porcentaje aumentando los ingresos de otra fuente para quedar clasificados en el régimen ordinario y así obtener todos sus beneficios.

Por otra parte con relación con el impuesto a las ganancias ocasionales existe el riesgo de que el nivel bajo de la tarifa pueda generar arbitrariedades debido a que los contribuyentes van a tener el incentivo a clasificar rentas ordinarias como ganancias ocasionales cuando en realidad no lo son:

1.1.5 Los beneficios tributarios son excesivos: distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal.

Como se señaló anteriormente el régimen tributario actual contiene múltiples beneficios para las personas naturales. Dentro de estos beneficios pueden identificarse las siguientes rentas exentas que se encuentran establecidas principalmente en el artículo 206 y 387 del Estatuto tributario:

- 25% de los pagos laborales
- Aportes a cuentas de pensiones y cuentas (AFC)
- Dependientes
- Indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad
- Licencia de maternidad
- Auxilio funerario
- Cesantías y sus intereses
- Pensiones (Obligatorios y voluntarias)
- Seguro por muerte y las compensaciones por muerte de los miembros de las fuerzas militares y de la policía nacional
- Gastos de representación de magistrados, fiscales y jueces de la republica
- Exceso del salario básico de los miembros de las fuerzas militares
- Primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales de los pilotos
- Prima especial y prima de costo de vida de los funcionarios diplomáticos
- Indemnizaciones por seguros de vida

De los a partes resaltados se considera que existe una palabra que se repite de forma reiterativa denominada "**beneficios**", entendiéndose esta expresión como aquellas rentas de carácter exento que no forman parte de la renta líquida gravable que genera un contribuyente (persona natural). Ahora bien, esta exención en materia tributaria aplica tanto para las



personas naturales sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, como para las mismas personas naturales que por las disposiciones legales vigentes no se encuentra obligadas a llevar libros de contabilidad. Ante este hecho es claro y contundente que la finalidad principal en los cambios normativos que introdujo la reforma tributaria Ley 1819 de 2016 fue la eliminar o al menos limitar considerablemente y de forma equitativa las múltiples rentas exentas a las que tienen derecho los contribuyentes personas naturales obligados y no obligados a llevar contabilidad, las cuales sin lugar a dudas representan un alto costo fiscal para el Estado colombiano en aras del cumplimiento de la política económica fijada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social (CONPES) y el mismo gobierno nacional. Es allí donde se considera que la medida fiscal incorporada no cumple con el objetivo pretendido por el legislador, toda vez que elimina o limita las exenciones o beneficios tributarios para ambas personas naturales (obligado y no obligado a llevar contabilidad), pero desconoce el derecho a la depreciación para la persona natural no obligada a llevar contabilidad, generándose así la alegada inequidad tributaria que se ha venido argumentado a lo largo del presente memorial con las consecuencias impositivas de tributación (aumento de la carga contributiva) para las personas naturales no obligadas a llevar (ver cuadro de numeral 3.2.3). Y es tan obvia la infracción a este principio y el abuso de la potestad impositiva de la norma que modifica el artículo 128 del Estatuto Tributario nacional, que uno de los objetivos fijados por la misma reforma tributaria se basó en la búsqueda a la solución de una de las seis (6) problemáticas planteadas por la comisión de expertos designada por el gobierno nacional fundada en la existencia de "beneficios tributarios excesivos que distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal". En este punto la actuación legislativa no es coherente con la tesis de la Corte Constitucional<sup>4</sup> donde ha concluido que si bien el legislador goza de una amplia potestad de configuración normativa en materia tributaria no es absoluta, puesto que encuentra límites en los principios constitucionales, dentro de los que se destacan los de igualdad, equidad tributaria y la prevalencia del derecho sustancial sobre las formas, es decir, que la creación, la modificación o la supresión de tributos, así como de exenciones tributarias, debe atender al respeto de los principios señalados, y en general de los derechos constitucionales fundamentales. Y es de esta forma como el precepto del legislador de restringir o eliminar una exención equivale a la decisión de gravar algo que no estaba gravado, o que lo estaba de manera diferente, lo que significa que hace parte de la potestad impositiva del Estado atribuida por la Constitución al Congreso. En este mismo orden de ideas la Corte Constitucional también ha señalado que el Congreso de la República puede a la luz de la Constitución eliminar o modificar las exenciones y deducciones en el impuesto de renta. No obstante lo anterior, la jurisprudencia también ha insistido en que esta potestad encuentra límites en la Constitución, como toda facultad en un Estado Constitucional. En especial, la Corte Constitucional ha encontrado que el principio de equidad limita fuertemente las facultades del legislador, cuando los cambios legislativos planteados no enmarcan con los fines perseguidos por el legislador, máxime si se tratan de modificaciones que incorporan diferencias irracionales y desproporcionales, que atenten contra la equidad, la cual exige el mismo trato para todos los sujetos pasivos y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis, velándose por que se cumpla una garantía de no discriminación. De acuerdo con este criterio, la Corte ha declarado la inconstitucionalidad o la constitucionalidad condicionada de normas tributarias, por ejemplo, las que prevén exenciones

<sup>4</sup> C-748 de 2009.



que no responden a un criterio objetivo de diferenciación y que por lo tanto resultan discriminatorias. Según la Corte, la decisión del legislador de gravar o no gravar con un impuesto un sujeto, hecho, acto o negocio, por ser precisamente indicativos de riqueza actual o potencial, no puede dejar de hacerlo ante situaciones semejantes o equiparables, salvo que militen razones poderosas de política fiscal o fines extra-fiscales relevantes, siempre que, en este último caso los mismos estén al servicio de bienes protegidos por la Constitución o de metas ordenadas por ella. La Corte no excluye que algunas exenciones o beneficios fiscales tengan una justificación atendible y puedan por lo tanto adoptarse. Lo que se quiere significar es que sólo pueden introducirse como instrumentos dirigidos a configurar materialmente la carga tributaria de manera técnica, justa y equitativa. Por el contrario, cuando la exención o beneficio fiscal, no tiene razón de ser distinta de la mera acepción de personas, ella se presenta contraria a la generalidad del tributo y frente a los obligados que se encuentran en la misma relación con el hecho imponible, como clara afrenta al principio de equidad en la carga tributaria.

En relación con el caso bajo estudio, es claro que el legislador al negar la deducción por depreciación para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, no soluciona la problemática planteada por la comisión de expertos designada por el gobierno nacional, cuyo fin o propósito era un mejoramiento del sistema tributario colombiano, implementándose mayores tasas efectivas tributación para todas la personas naturales (obligado y no obligado a llevar contabilidad) concomitante a la preservación del cumplimiento del principio de equidad.

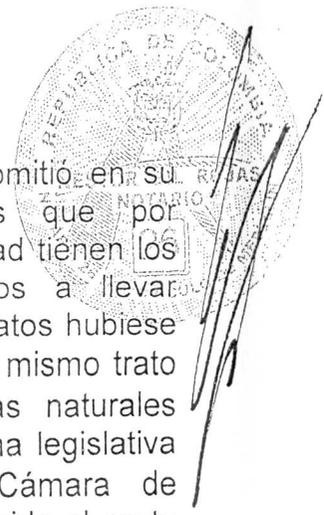
De esta manera y de acuerdo a la tesis esbozada por la corte constitucional, en donde se definen los parámetros en el proceso legislativo de las normas fiscales y se fijan los límites a la potestad legislativa, podemos colegir que el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 trasgrede el planteamiento de la alta corporación, toda vez que la medida no resuelve la problemática tributaria requerida. Es tan solo respondernos el siguiente interrogante:

¿Considera la Corte Constitucional que desconociendo la deducción por depreciación para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, se eliminan los beneficios excesivos y se aumentan las tasas efectivas de tributación para todas las personas naturales en Colombia?

Es obvio que no, puesto que como se explicó en la parte introductoria de la motivación de la presente demanda, desconocer el derecho a esta expensa solo afecta a aquellas personas que por disposiciones legales vigentes no se encuentran obligadas al cumplimiento del formalismo siendo discriminatorio el precepto adoptado en la reforma tributaria, contraria a la tesis acogida por la Corte Constitucional y la misma Constitución Política.

- (b) La base de datos en la que se fundamenta la exposición de motivos de los principios de equidad y progresividad careció de una muestra completa de contribuyentes que le permitieran concluir que la medida era razonable y proporcionada:

La Gaceta 894 del Congreso de la república en su página 104 desglosa el cuadro 4.2 denominado "Valor y costo fiscal de los principales beneficios en el impuesto de renta de las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad formulario – 210" el cual se detalla a continuación:



beneficios tributarios el Congreso de la Republica omitió en su decisión legislativa que las personas naturales que por disposiciones legales vigentes deben llevar contabilidad tienen los mismos beneficios tributarios de los no obligados a llevar contabilidad, en consecuencia para que su base de datos hubiese estado completa y la medida adoptada garantizará el mismo trato justo y equitativo de los sujetos pasivos personas naturales obligados y no obligados a llevar contabilidad, la rama legislativa colombiana representada en el Senado y la Cámara de Representantes debió incorporar en su muestra que mide el costo fiscal de los beneficios tributarios existentes aquellos contribuyentes personas naturales Obligadas a llevar contabilidad las cuales tuvieron que haber declarado en un formulario (110).

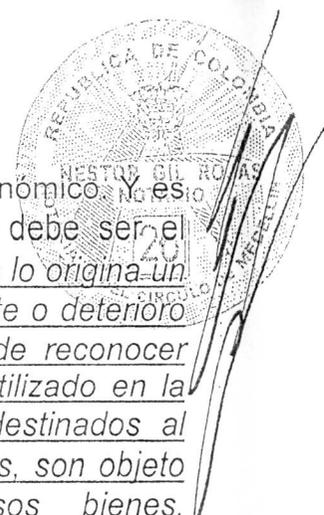
Así las cosas y conforme a los argumentos jurídicos expuestos consideramos que los objetivos diseñados por el legislador otorgando el derecho a la deducción por depreciación para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad fueron irrazonables y no justificaron la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues si bien el Legislador puede buscar y conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad también puede además determinar que tales principios que se prediquen del sistema tributario en su conjunto se cumplan, y no la medida de un impuesto en específico. En conclusión una regulación tributaria que utilice criterios potencialmente discriminatorios y afecte directamente el goce de un derecho fundamental viola indiscutiblemente el principio de equidad en materia tributaria pese a que la clasificación establecida por la norma sea en medio de todo razonable y adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible.

**4. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LA PRIMACÍA DEL DERECHO SUSTANCIAL SOBRE EL FORMAL (ARTICULO 228 CONSTITUCIÓN .POLÍTICA)**

La modificación efectuada por el legislador al artículo 128 del Estatuto Tributario nacional evidencia una supremacía de la realidad formal sobre la realidad sustancial trasgrediendo el artículo 228 de la Constitución Política. Como se expresó en el acápite introductorio de la presente demanda, la depreciación se origina por el desgaste o deterioro que sufre un bien en el desarrollo de la actividad productora de renta de cualquier contribuyente, bien sea que este se encuentre obligado o no a llevar una contabilidad. El cambio normativo niega la posibilidad para aquellos contribuyentes que no se encuentran obligados a llevar libros de contabilidad a que puedan acceder a la deducción "por depreciación", ligando su deducibilidad únicamente al registro contable; forzándolos de esta manera a tener que acudir a la contratación de un profesional de la ciencia contable para que lleve a cabalidad y en debida forma una contabilidad rigurosa, colmada de diversos formalismos como consecuencia de la entrada en vigencia de los nuevos estándares internacionales de la contabilidad (IFRS) en Colombia por ordenamiento de la Ley 1314 de 2009.

Con la exigencia de esta solemnidad para la deducción se desconoce la existencia del bien y lo que es peor aún, su alícuota como expensa necesaria (costo o deducción) en la determinación del impuesto dando





mayor relevancia a la forma que a la esencia del hecho económico. Y es que el acto sustancial en la deducción por depreciación debe ser el desgaste del bien como consecuencia de su uso, “la cual no lo origina un simple registro contable, la depreciación la causa el desgaste o deterioro normal por el uso de un bien y atiende a la necesidad de reconocer racionalmente y en forma sistemática el costo del activo utilizado en la actividad productora de renta; por lo tanto los activos destinados al negocio o actividad rentable que poseen todas las personas, son objeto de la depreciación durante la vida útil de esos bienes, independientemente de su calidad de comerciante o no, o de que deban llevar libros de contabilidad o no. Ahora bien, tratándose de una persona natural NO obligada a llevar libros de contabilidad, el legislador no puede desconocer el derecho a la deducción bajo el argumento que es indispensable para su reconocimiento un simple registro contable, pues nuestra autoridad tributaria en Colombia tiene otros mecanismos para establecer la procedencia de la deducción, como es verificar que el contribuyente sea la propietaria o usufructuaria del bien, que el bien sea susceptible de depreciarse, cuál ha sido su vida útil y qué porcentaje de depreciación se ha utilizado, y que haya prestado servicio en el año o período gravable de que se trate y que se use en actividades productoras de rentas.”



De esta manera y acorde con lo expuesto, el desconocimiento de la deducción por depreciación para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad proscribire de la legislación tributaria colombiana otros medios de prueba como los registros fotográficos, facturas de compra, certificados de tradición, contratos (de arrendamiento, de comodato, entre otros), escrituras públicas en el otorgamiento de derechos de usufructo, testimonios, actas de mantenimiento, actas de entrega, entre otros; los cuales permiten a cualquier sujeto pasivo del impuesto de renta demostrar la realidad económica del bien, su uso y el deterioro obtenido como consecuencia de su explotación quien en última instancia debería ser lo que otorga el “verdadero derecho” a los contribuyentes “Obligados” y “No Obligados” a llevar contabilidad a descontar de su renta la “alícuota” a título de reconocimiento del desgaste que sufre el activo en el desarrollo de su actividad productora.

**5. PRETENSIONES**

Conforme a los argumentos jurídicos expuestos, se solita de manera respetuosa a los honorable magistrados de la Corte Constitucional de Colombia declarar INEXEQUIBLE la expresión “Los obligados a llevar contabilidad” incorporada en legislación tributaria en el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016. Que en efecto se concluya que el derecho a disminuir la base gravable del impuesto de renta y complementarios por concepto de la deducción de depreciación no la otorga un simple registro en los libros contables del sujeto pasivo de la obligación tributaria. *A contrario sensu*, la deducción debe reconocerse tanto para los sujetos pasivos de dicho tributo obligados a llevar contabilidad como para los NO obligados a llevar contabilidad, preservándose de esta manera la realidad económica que va en concordancia con la primacía del derecho sustancial sobre el formal, sin que ello amerite cargas excesivas para un mismo sujeto pasivo, por el simple hecho de un formalismo de carácter legal, que opera para cierta muestra de contribuyentes del impuesto de renta y complementarios.



De manera respetuosa se solicita a la Corte Constitucional que haga prevalecer el espíritu de justicia y la equidad, con el que deben proceder todas las ramas del poder del Estado.

**6. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL**

Señala nuestra Constitución Política en su artículo 241 que a la Corte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en los estrictos y precisos términos de este artículo. Y, que con tal fin, cumplirá la función de "Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación".

El artículo 4º determina: "La Constitución es norma de normas. En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicaran las disposiciones constitucionales".

El decreto Legislativo 2067 de 1991 dicta el régimen procedimental de los juicios y actuaciones que deban surtirse ante la Corte Constitucional.

Son ustedes, entonces, competentes, Honorables Magistrados, para conocer y fallar sobre esta demanda.

**7. NOTIFICACIONES**

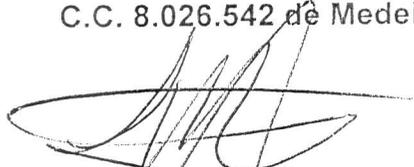
Los suscritos reciben notificaciones en la siguiente dirección:

- Física: Calle 53 No 45 -112 Edificio Colseguros Piso 24 Medellín
- Electrónica:
  - a) [Josezuaga777@hotmail.com](mailto:Josezuaga777@hotmail.com) y
  - b) [cmrp@hotmail.com](mailto:cmrp@hotmail.com)

En mérito de lo expuesto,

  
**CARLOS MARIO RESTREPO PINEDA**  
 C.C. 71.662.010 de Medellín

  
**MATEO GOMEZ ARANGO**  
 C.C. 8.026.542 de Medellín

  
**JOSE DARIO ZULUAGA**  
 C.C. 71.319.122 De Medellín





Concepto	Valor Registrado por el Total de Declarantes	Valor registrado por los declarantes que liquidaron el impuesto por el régimen ordinario o aquellos donde el impuesto IMAN fue igual al impuesto por el régimen ordinario (B)	Costo fiscal: (B) tarifa implícita
Exención 25% de los pagos laborales	23.665.962	21.702.401	2.472.843
Dividendos no gravables	5.972.674	5.803.107	661.225
Deducción por Dependientes	2.378.707	1.909.844	217.614
Otras Rentas Exentas	2.057.627	1.879.192	214.121
Exención en cuentas AFC	1.757.001	1.142.730	130.206
Exención Gastos de Representación	1.731.198	1.441.695	164.272
Deducciones intereses de vivienda	1.656.671	1.276.048	145.397
Exención aportes obligatorios a pensión	1.565.091	1.281.615	146.031
Exención aportes voluntario a pensión	1.477.004	1.017.064	115.888
Deducción aportes obligatorios distintos a pensión	820.797	558.692	63.659
Pagos a terceros no gravables	182.418	153.243	17.461
Donaciones no gravables	35.537	32.719	3.728
Deducción por seguridad social del servicio domestico	28.253	17.729	2.020

**J. GARCIA MOZO**
  
 Notario

Para el cálculo del costo de los beneficios de las personas naturales se tomó el monto de los mismos asociados a: 1) los declarantes personas naturales que tuvieron un mayor valor en el impuesto sobre la renta líquida gravable frente al obtenido en el impuesto mínimo alternativo nacional IMAN para empleados, es decir, los declarantes que liquidaron su impuesto a través del sistema ordinario; 2) los declarantes cuyo impuesto por el sistema ordinario fue igual al liquidado por el IMAN pero que se beneficiaron de la utilización de los beneficios para la liquidación por el sistema ordinario. En este último grupo se incluyen los declarantes a los que el cálculo por los dos sistemas les arrojó impuesto igual a cero por lo que el costo fiscal de los beneficios fue valorado a la tarifa implícita de los declarantes que tributaron por el sistema ordinario de renta. La tarifa implícita es de 11,4%.\*: Cifras preliminares. Fuente: Declaraciones del impuesto de renta de personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, Formulario 210. Análisis de Operaciones, corte diciembre 10 de 2015. SGTIT, DIAN.

Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO, DIAN.  
 Nota: En este ejercicio es aplicable la anotación de que el costo está subestimado en tanto la eliminación de los beneficios conllevaría a una base gravable mayor por lo tanto una tarifa más alta del impuesto.

Como puede observarse en el presente cuadro, el Congreso de la Republica basó su análisis encaminado a la consecución de la solución de la problemática de eliminar y reducir los beneficios tributarios excesivos que distorsionan las tasas efectivas de tributación y generan inequidad horizontal en una base de datos viciada. El impacto del costo fiscal con el que el máximo órgano legislativo aprobó la supresión de los beneficios tributarios en favor de las todas las personas naturales obligadas y no obligadas a llevar contabilidad que abarca incluyendo inclusive la eliminación de la deducción por depreciación para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad (decisión legislativa que implicó una discriminación impositiva entre dos sujetos pasivos idénticos) se efectuó únicamente con la base de datos de los contribuyentes que declararon en el formulario (210) , denuncia diseñado y de uso distintivo para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad. Es decir en la tabulación del costo fiscal de los