

Bogotá, D.C., 31 de marzo de 2017

Señores  
Honorables Magistrados  
**CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA**  
E. S. D.



8:50 am  
D-12052

**REFERENCIA:** Acción Pública de Inconstitucionalidad  
**ACCIONANTES:** Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino  
**NORMA ACUSADA:** Artículo 336 (parcial) del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), tal y como fue modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016

ALEJANDRO DELGADO PEREA, mayor de edad, domiciliado en Bogotá, D.C., identificado como aparece al pie de mi firma, y DANIEL DELGADO FERRUFINO, mayor de edad, domiciliado en Bogotá, D.C., identificado como aparece al pie de mi firma, en ejercicio de la Acción Pública de Inconstitucionalidad consagrada en el inciso 6º del artículo 40, numeral 4º del artículo 241, y numeral 1º del artículo 242 de la Constitución Política, reglamentados por el Decreto 2067 de 1991, con el presente escrito solicitamos respetuosamente a la Honorable Corte Constitucional declarar la inexecutable del artículo 336 (parcial) del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), tal como fue modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016.



**1. NORMA ACUSADA**

Se acusa parcialmente el **Artículo 336 (parcial)** del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), tal y como fue modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016. La norma, cuya parte acusada se resalta (itálica subrayada), reza:

**"ARTÍCULO 1o.** Modifíquese el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**TÍTULO V**

**CAPÍTULO I**

**DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES**

**ARTÍCULO 329. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES.** El impuesto sobre la renta y complementarios de las personas naturales residentes en el país, se calculará y ajustará de conformidad con las reglas dispuestas en el presente título.

Las normas previstas en el presente Título se aplicarán sin perjuicio de lo previsto en el Título I.

**ARTÍCULO 330. DETERMINACIÓN CEDULAR.** La depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas a las que se refiere este artículo se efectuará de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 de este Estatuto aplicables a cada caso. El resultado constituirá la renta líquida cedular.

Los conceptos de Ingresos no constitutivos de renta, costos, gastos, deducciones, rentas exentas, beneficios tributarios y demás conceptos susceptibles de ser restados para efectos de obtener la renta líquida cedular, no podrán ser objeto de reconocimiento simultáneo en distintas cédulas ni generarán doble beneficio.

La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes cédulas:

- a) Rentas de trabajo
- b) Pensiones
- c) Rentas de capital
- d) Rentas no laborales
- e) Dividendos y participaciones

Las pérdidas incurridas dentro de una cédula solo podrán ser compensadas contra las rentas de la misma cédula, en los siguientes períodos gravables, teniendo en cuenta los límites y porcentajes de compensación establecidas en las normas vigentes.

**PARÁGRAFO TRANSITORIO.** Las pérdidas declaradas en períodos gravables anteriores a la vigencia de la presente ley únicamente podrán ser imputadas en contra de las cédulas de rentas no laborales y rentas de capital, en la misma proporción en que los ingresos correspondientes a esas cédulas participen dentro del total de los ingresos del período, teniendo en cuenta los límites y porcentajes de compensación establecidas en las normas vigentes.

**ARTÍCULO 331. RENTAS LÍQUIDAS GRAVABLES.** Para efectos de determinar las rentas líquidas gravables a las que le serán aplicables las tarifas establecidas en el artículo 241 de este Estatuto, se seguirán las siguientes reglas:

1. Se sumarán las rentas líquidas cedulares obtenidas en las rentas de trabajo y de pensiones. A esta renta líquida gravable le será aplicable la tarifa señalada en el numeral 1º del artículo 241.

2. Se sumarán las rentas líquidas cedulares obtenidas en las rentas no laborales y en las rentas de capital. A esta renta líquida gravable le será aplicable la tarifa señalada en el numeral 2º del artículo 241.

Las pérdidas de las rentas líquidas cedulares no se sumarán para efectos de determinar la renta líquida gravable. En cualquier caso, podrán compensarse en los términos del artículo 330 de este Estatuto.

A la renta líquida cedular obtenida en la cédula de dividendos y participaciones le será aplicable la tarifa establecida en el artículo 242 de este Estatuto.

**ARTÍCULO 332. RENTAS EXENTAS Y DEDUCCIONES.** Solo podrán restarse beneficios tributarios en las cédulas en las que se tengan ingresos. No se podrá imputar en más de una cédula una misma renta exenta o deducción.

**ARTÍCULO 333. BASE DE RENTA PRESUNTIVA.** Para efectos de los artículos 188 y 189 de este Estatuto, la renta líquida determinada por el sistema ordinario será la suma de todas las rentas líquidas cedulares.

**ARTÍCULO 334. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN.** Para efectos del control de los costos y gastos, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales adelantará programas de

fiscalización para verificar el cumplimiento de los criterios establecidos en el Estatuto Tributario para efectos de su aceptación.

## CAPÍTULO II. RENTAS DE TRABAJO

**ARTÍCULO 335. INGRESOS DE LAS RENTAS DE TRABAJO.** Para los efectos de este título, son ingresos de esta cédula los señalados en el artículo 103 de este Estatuto.

**ARTÍCULO 336. RENTA LÍQUIDA CEDULAR DE LAS RENTAS DE TRABAJO.** Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.

Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.

**PARÁGRAFO.** En el caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual previsto en el presente artículo.

## CAPÍTULO III. RENTAS DE PENSIONES

**ARTÍCULO 337. INGRESOS DE LAS RENTAS DE PENSIONES.** Son ingresos de esta cédula las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales, así como aquellas provenientes de indemnizaciones sustitutivas de las pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional.

Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de ingresos se restarán los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas, considerando los límites previstos en este Estatuto, y especialmente las rentas exentas a las que se refiere el numeral 5 del artículo 206.

## CAPÍTULO IV. RENTAS DE CAPITAL

**ARTÍCULO 338. INGRESOS DE LAS RENTAS DE CAPITAL.** Son ingresos de esta cédula los obtenidos por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.

**ARTÍCULO 339. RENTA LÍQUIDA CEDULAR DE LAS RENTAS DE CAPITAL.** Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula, y los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente.

Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el diez (10%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder mil (1.000) UVT.

**PARÁGRAFO.** En la depuración podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a esta cédula.

## **CAPÍTULO V. RENTAS NO LABORALES**

**ARTÍCULO 340. INGRESOS DE LAS RENTAS NO LABORALES.** Se consideran ingresos de las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna de las demás cédulas.

Los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por al menos noventa (90) días continuos o discontinuos, dos (2) o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad, serán ingresos de la cédula de rentas no laborales. En este caso, ningún ingreso por honorario podrá ser incluido en la cédula de rentas de trabajo.

**ARTÍCULO 341. RENTA LÍQUIDA CEDULAR DE LAS RENTAS NO LABORALES.** Para efectos de establecer la renta líquida correspondiente a las rentas no laborales, del valor total de los ingresos de esta cédula se restarán los ingresos no constitutivos de renta, y los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente.

Podrán restarse todas las rentas exentas y deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el diez (10%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder mil (1.000) UVT.

**PARÁGRAFO.** En la depuración podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a esta cédula.

## **CAPÍTULO VI RENTAS DE DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES**

**ARTÍCULO 342. INGRESOS DE LAS RENTAS DE DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES.** Son ingresos de esta cédula los recibidos por concepto de dividendos y participaciones, y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones líquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras.

**ARTÍCULO 343. RENTA LÍQUIDA.** Para efectos de determinar la renta líquida cedular se conformarán dos sub cédulas, así:

1. Una primera sub cédula con los dividendos y participaciones que hayan sido distribuidos según el cálculo establecido en el numeral 3º del artículo 49 del Estatuto Tributario. La renta líquida obtenida en esta sub cédula estará gravada a la tarifa establecida en el inciso 1º del artículo 242 del Estatuto Tributario.
2. Una segunda sub cédula con los dividendos y participaciones provenientes de utilidades calculadas de conformidad con lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 49 del Estatuto Tributario, con los dividendos y participaciones provenientes de sociedades y entidades extranjeras. La renta líquida obtenida en esta sub cédula estará gravada a la tarifa establecida en el inciso 2º de artículo 242 del Estatuto Tributario."

## **2. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS**

La norma acusada infringe los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política, que disponen:

**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.

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

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

### 3. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La vulneración a los preceptos constitucionales se origina en una **omisión legislativa relativa**, pues el legislador yerra al no reconocer la diferencia entre la capacidad económica de la persona natural que obtiene *rentas de trabajo* como **asalariado** y de quien obtiene el mismo tipo (cédula) de rentas como **trabajador independiente**. En efecto, a la luz del artículo 336 del Estatuto Tributario (ET), tal y como fue modificado por el art. 1 de la Ley 1819 de 2016, para determinar la renta líquida cedular de las rentas de trabajo, del total de los ingresos correspondientes a esta cédula que una persona natural obtenga en el periodo gravable, sólo se le permite restar, sin diferenciación de la condición de trabajador asalariado o trabajador independiente, los ingresos no constitutivos de renta imputables a la misma cédula.

#### 3.1. La nueva estructura de los impuestos de las personas naturales. Rentas cedulares

Con el fin de explicar, dentro de su contexto, el vicio constitucional de la norma acusada, es menester esbozar, en forma sucinta, la nueva estructura del impuesto sobre la renta de las personas naturales que entró en vigencia a partir del año fiscal 2017, con la expedición de la Ley 1819 de 2016 que adoptó la más reciente reforma tributaria.

**a. Las rentas cedulares.** Desaparece del ordenamiento legal la *categorización* de las personas naturales en "empleado", "trabajador por cuenta propia" y "otro". En cambio, y según lo previsto en el art. 330 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el art. 1 de la Ley 1819 de 2016, el impuesto de renta de las personas naturales debe depurarse tomando como parámetro primario la *naturaleza* o *fuentes* del ingreso. Así las cosas, las rentas se clasifican en cinco *cédulas*<sup>1</sup>, a saber:

- a) Rentas de trabajo
- b) Pensiones
- c) Rentas de capital
- d) Rentas no laborales
- e) Dividendos y participaciones

<sup>1</sup> Existe una categoría adicional de ingresos, no considerada formalmente como cédula, que corresponde a las rentas definidas como *ganancias ocasionales*, que corresponden a un impuesto complementario al Impuesto sobre la Renta. Este impuesto no tuvo cambios en la reforma tributaria.



**b. La renta líquida gravable cedular.** La depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas, con el fin de obtener la renta líquida gravable, se debe realizar de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el art. 26 del Estatuto Tributario -ET-, que dispone:

**Artículo 26. Los ingresos son base de la renta líquida.** La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los Ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley. (Se subraya).

Como se puede observar, el nuevo artículo 330 ET, al remitir a la depuración prevista en el art. 26 *ibidem*, por regla general permite que las rentas obtenidas por las personas naturales sean depuradas con devoluciones, rebajas y descuentos, y con los costos y gastos procedentes, *i.e.*, los realizados e imputables a los ingresos. La deducción de las **expensas** procede, según lo dispone el artículo 107, "*siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*".

**c. Las rentas de trabajo son obtenidas por asalariados o por independientes.** El nuevo artículo 335 del Estatuto Tributario determina que son ingresos de las rentas de trabajo aquéllos "*señalados en el artículo 103*" del Estatuto Tributario. El artículo 103 ET reza:

**Artículo 103. Rentas de trabajo.** <Artículo modificado por el artículo 21 de la Ley 633 de 2000> Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y en general, las compensaciones por servicios personales. (Se subraya).

[...].

Así las cosas, las rentas de trabajo se obtienen de (i) una relación laboral o legal o reglamentaria, o (ii) de la prestación de servicios personales como trabajador independiente, de los cuales se obtengan *honorarios, comisiones y, en general, compensaciones por dichos servicios.*

Es del caso precisar que se excluyen de las rentas de trabajo (y se consideran *rentas no laborales*) "*Los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por al menos noventa (90) días continuos o discontinuos, dos (2) o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad*" (art. 340 ET).

**d. Las rentas que permiten depuración de costos y gastos.** Según el nuevo marco normativo, las rentas de *capital* y las rentas *no laborales* son las únicas en las que, para obtener la renta líquida cedular, se permite la depuración de los ingresos con costos y gastos. En efecto, los artículos 339 y 341 ET, tal como fueron modificados por el art. 1 de la Ley 1819, rezan:

**ARTÍCULO 339. RENTA LÍQUIDA CEDULAR DE LAS RENTAS DE CAPITAL.** Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula, y los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente. (Se subraya).

**ARTÍCULO 341. RENTA LÍQUIDA CEDULAR DE LAS RENTAS NO LABORALES.** Para efectos de establecer la renta líquida correspondiente a las rentas no laborales, del valor total de los ingresos de esta cédula se restarán los ingresos no constitutivos de renta, y los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente. (Se subraya).

Las rentas de capital son, taxativamente, las obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual (art. 338 ET). Las rentas no laborales son aquéllas que no corresponden a ninguna de las demás rentas, junto -como ya se dijo- con las obtenidas por prestación de servicios cuando el contribuyente haya vinculados durante 90 o más días a dos o más trabajadores a la actividad (art. 340 ET).

**e. Las rentas que no permiten depuración de costos y gastos.** Al momento de determinar la renta líquida cedular de las rentas de *trabajo*, las rentas de *pensiones* y las rentas de *dividendos y participaciones*, los contribuyentes no pueden aminorar los ingresos pertenecientes a estas cédulas con costos o gastos (art. 336, 337 y 343 ET, respectivamente).

**f. Los costos y gastos son diferentes de las deducciones.** Antes de la expedición de la Ley 1819, como se concluye del texto del art. 26 ET y del Capítulo V del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario -que trata sobre "deducciones"-, este concepto correspondía al universo de las expensas (diferentes de los costos) con las cuales se permitía al contribuyente depurar sus ingresos para obtener la renta gravable.

Las nuevas normas contenidas en el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, que regula la determinación de la renta de las personas naturales, diferencian en forma expresa, y para cada una de las cinco cédulas previstas, los costos y gastos de las deducciones y las rentas exentas. Estas últimas son definidas como beneficios, según se infiere de la lectura del artículo 332 ET: "Solo podrán restarse beneficios tributarios en las cédulas en las que se tengan ingresos. No se podrá imputar en más de una cédula una misma renta exenta o deducción" (se subraya).

Esta diferenciación lleva a una redefinición de la expresión *deducciones* para el caso de personas naturales. Las *deducciones* son *beneficios* tributarios previstos por la ley (diferentes de costos o gastos), que le permiten al contribuyente disminuir la base gravable con expensas que no necesariamente tienen relación de causalidad con los ingresos, como es el caso del 50% del gravamen a los movimientos financieros (art. 115 ET) y los intereses de vivienda (art. 119 y 387 ET), así como beneficios que sólo proceden para los trabajadores, a saber: los pagos por medicina prepagada o seguros de salud (art. 387 ET) y la deducción por dependientes (art. 387 ET).

### 3.2. La omisión legislativa relativa

La jurisprudencia ha desarrollado el concepto de *omisión legislativa relativa*, sobre lo cual ha afirmado que la sentencia de inconstitucionalidad tiene diferentes matices, es decir, que no siempre se concluye que en relación con norma acusada pueda declararse una inexequibilidad simple. En este sentido, la Corte ha dicho que en una ley acusada debe valorarse "*la eventual generación de vacíos e inconsistencias normativas que podrían tener resultados*



*inconstitucionales, que lógicamente son indeseables para el sistema jurídico*.<sup>2</sup> Ante la anterior circunstancia, la corte ha reconocido que puede proceder de, al menos, dos maneras:

... hay al menos dos opciones -permitidas por el ordenamiento para mantener la Integridad y supremacía de la Constitución y del sistema jurídico como un todo que debe estar acorde con ella- que no van más allá de las competencias de la Corte Constitucional: (i) proferir una sentencia de inconstitucionalidad diferida, concediendo un tiempo al Legislador para que expida una nueva norma en reemplazo de la que se considere contraria a la Carta en ejercicio de su libertad de configuración pero dentro del respeto a la Constitución, o (ii) expedir una sentencia integradora, situación en la que la propia Corte llena el vacío que deja la norma inconstitucional al salir del sistema jurídico<sup>3</sup>. (Se omiten llamados a pie de página).

En materia tributaria, la Corte ha reconocido que puede proceder bajo estas opciones cuando se enfrenta ante una omisión legislativa relativa, y a veces ha optado por emitir una sentencia integradora sin que, a su juicio, se atente contra la legalidad, la seguridad jurídica y el principio democrático de separación de poderes.

En casos referidos a impuestos que incurren en omisiones legislativas relativas han operado estas figuras frente a la eventual declaratoria de inexecutable. Por ejemplo, la sentencia C-831 de 2010 (que estudió la constitucionalidad de una norma que establecía un impuesto al patrimonio) encontró que se había configurado una omisión legislativa relativa y, como en otros casos similares, optó por ordenar que, al aplicarse, se tuvieran en cuenta los supuestos de hecho que el Legislador omitió en su regulación para eliminar la desigualdad de trato o la violación de otros derechos, producto del silencio en la normativa.

Con base en el principio de conservación de la norma, la labor del juez constitucional, en estos casos, no tiene por fin la exclusión del precepto omisivo, sino que éste pueda ser interpretado en el sentido de abarcar los supuestos de hecho dejados de lado por el Legislador...<sup>4</sup>. (Se omiten llamados a pie de página).

La corte se ha pronunciado en diferentes ocasiones sobre la posibilidad de que el legislador atente contra la Carta Política al pretermitir condiciones o ingredientes que deben entenderse como un elemento esencial para armonizar de forma correcta instituciones jurídicas reguladas o creadas por éste. Estas omisiones bien pueden suceder de diferentes formas: "i) cuando expide una ley que si bien desarrolla un deber impuesto por la Constitución, favorece a ciertos sectores y perjudica a otros; (ii) cuando adopta un precepto que corresponde a una obligación constitucional, pero excluye expresa o tácitamente a un grupo de ciudadanos de los beneficios que otorga a los demás; y (iii) cuando al regular una institución omite una condición o un elemento esencial exigido por la Constitución".<sup>5</sup> Frente a la norma acusada, como se demostrará más adelante, la omisión del legislador encuadra dentro de la primera y tercera formas identificadas por la sentencia citada, pues, en primer lugar, no se tiene en cuenta la diferencia entre la capacidad económica que tienen trabajadores asalariados e independientes que perciben rentas similares, y segundo, omite preservar el principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política.

<sup>2</sup> Sentencia C-291 del 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

<sup>3</sup> *Ibidem*

<sup>4</sup> *Ibidem*

<sup>5</sup> Sentencia C-767 de 2014, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

### ***Criterios que debe reunir una demanda de inconstitucional por omisión legislativa relativa***

En la sentencia C-833 de 2013, M.P. María Victoria Calle Correa, se enunció una lista detallada de criterios que permiten definir si se reúnen los requisitos para que prospere una demanda de inconstitucionalidad por una omisión legislativa relativa, a saber:

- i) Que exista una norma sobre la cual se predique necesariamente el cargo;
- ii) Que la misma excluya de sus consecuencias jurídicas aquellos casos que, por ser asimilables, tendrían que estar contenidos en el texto normativo cuestionado, o que el precepto omita incluir un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta;
- iii) Que la exclusión de los casos o ingredientes carezca de un principio de razón suficiente;
- iv) Que la falta de justificación y objetividad genere para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma; y
- v) Que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador.<sup>6</sup>

Además de los anteriores criterios, en algunos pronunciamientos la Corte ha precisado que también es menester tener en cuenta:

- vi) si la supuesta omisión emerge a primera vista de la norma propuesta, o si se está más bien, ante normas completas, coherentes y suficientes, que regulan situaciones distintas.<sup>7</sup>

### **3.3. Análisis de los criterios que demuestran la omisión legislativa relativa en la norma acusada**

En este numeral se analizarán cada uno de los seis criterios que ha establecido la Corte para demostrar la existencia de una omisión legislativa relativa, y a partir de ello se concluirá que la norma acusada violenta la Constitución.

#### **3.3.1. Criterio 1: Existencia de una norma sobre la cual se predica el cargo de inconstitucionalidad**

La norma sobre la cual se predica el cargo de inconstitucionalidad, porque contraviene los principios superiores de equidad y contribución equitativa y justa al financiamiento del Esta-

<sup>6</sup> Estos criterios han sido desarrollados, entre otros, en las sentencias C-427 de 2000 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa), C-1549 de 2000 (MP. Martha Victoria Sáchica Méndez), C-1255 de 2001 (MP. Rodrigo Uprimny Yepes), C-041 de 2002 (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra), C-185 de 2002 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-285 de 2002 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-371 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-865 de 2004 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. María Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio González Cuervo).

<sup>7</sup> Así, entre otras, en las sentencias C-371 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-800 de 2005 (MP. Alfredo Beltrán Sierra, SV. Álvaro Tafur Galvis, SV. Rodrigo Escobar Gil), C-100 de 2011 (MP. María Victoria Calle Correa, SV. Humberto Sierra Porto, SV. Mauricio González Cuervo).



do, previstos en los artículos Superiores 363 y 95.9, existe: se trata del artículo 336 ET, tal como fue modificado por el art. 1 de la Ley 1819. El nuevo texto de la norma acusada es:

**ARTÍCULO 336. RENTA LÍQUIDA CEDULAR DE LAS RENTAS DE TRABAJO.** Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula. (Se subraya).

Podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del inciso anterior, que en todo caso no puede exceder cinco mil cuarenta (5.040) UVT.

**PARÁGRAFO.** En el caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual previsto en el presente artículo.

### 3.3.2. Criterio 2: La norma demandada omite un ingrediente o condición que, de acuerdo con la Constitución, resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta

El art. 336 ET omite un ingrediente o condición que resulta esencial para armonizar el texto legal con los mandatos de la Carta. En efecto, la norma acusada omite permitirles a los trabajadores independientes depurar sus rentas de trabajo con los costos y gastos en los que necesariamente deben incurrir para generar dichas rentas (v.g., arriendos, transporte, servicios públicos, gastos de representación, materiales e insumos, equipos, etc.). Con dicha omisión equipara a los trabajadores independientes con los trabajadores asalariados, desconociendo que estos últimos no incurren en costos o gastos para obtener sus rentas de trabajo (i.e., su salario), ya que esas expensas son asumidas en su totalidad por el empleador quien -dicho sea de paso- los puede deducir en su denuncia rentística.

En otras palabras, cuando la norma acusada determina que la renta líquida de la cédula de rentas de trabajo corresponde a los ingresos menos los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula, impide a los trabajadores independientes aminorar las rentas que obtienen de la prestación de sus servicios personales -de sus rentas de trabajo- con los costos y gastos que deben sufragar para poder generarlas. Con ello, incurre en una omisión esencial que se traduce en una trasgresión de los principios de justicia y equidad -en su dimensión vertical-, ya que grava con la misma tasa de tributación a asalariados e independientes, dos tipos de personas que, a todas luces, tienen capacidad económica diferente.



Para ilustrar cómo la omisión legal violenta los principios superiores enunciados, asúmase el caso de dos trabajadores, uno asalariado y el otro independiente, que obtienen ingresos mensuales -rentas de trabajo- de 5 millones de pesos. La capacidad contributiva del primero está medida por su salario, toda vez que cualquier costo o gasto asociado con su servicio es asumido por el empleador<sup>8</sup>. El segundo, en cambio, debe asumir con cargo a la compensación que obtiene por sus servicios personales (honorarios, comisiones, etc.), los costos y gastos propios del cumplimiento del servicio, tales como arrendamiento de oficina o lugar de trabajo, insumos, servicios públicos, materiales, equipos, viajes, capacitación, vacaciones y gastos de representación.

La Corte sentenció una infracción legislativa a los principios constitucionales echados de menos en la norma acusada, cuando decretó la inconstitucionalidad del parágrafo 4 del art. 206 ET (parcial), cuyo texto disponía:

Parágrafo 4º. <Parágrafo adicionado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014.> La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. **Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.** (Se resalta)<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Lo único que asume el trabajador asalariado son sus aportes a los sistemas de seguridad social en salud y pensiones, que, en cualquier caso, también debe sufragar el trabajador independiente (y, de hecho, en una mayor proporción que la que asume el asalariado).

<sup>9</sup> Este parágrafo fue expresamente derogado en el art. 376.1 de la Ley 1819, toda vez que, como ya se dijo, la categorización de las personas naturales en "empleados", "trabajadores por cuenta propia" y "otros" desaparece del nuevo ordenamiento legal tributario.

En efecto, dijo la Corte en la sentencia C-668 de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado:

40. La restricción que impone el precepto demandado transgrede el principio de equidad tributaria, en su dimensión vertical<sup>10</sup>.

41. En efecto, la medida legislativa desconoce la capacidad de pago de los empleados<sup>11</sup> cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria, la cual se ve reducida por los gastos y costos en los que incurren en el ejercicio, por cuenta y riesgo propio, de su actividad profesional, de la que, a su vez, derivan sus ingresos.

42. Ese desconocimiento genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica: (i) empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria y (ii) empleados asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

43. De acuerdo con la jurisprudencia reiterada de la Corte, la equidad tributaria:

*"(...) persigue proscribir toda formulación legal que consagren (sic) tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, "tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual"<sup>12</sup>. En este sentido, ha dicho la Corte que "[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas"<sup>13</sup>. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, "cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)".<sup>14</sup>*

44. En este sentido, nada justifica que quienes deben incurrir en costos y gastos para poder desarrollar su actividad económica sean asimilados a quienes prestan sus servicios sin necesidad de incurrir en dichas erogaciones.

(Se subraya y resalta).

Y concluye la sentencia:

47. La equiparación que efectuó el fragmento acusado entre los sujetos pertenecientes a la categoría de empleados en materia de costos y gastos, impide que los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria puedan solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos en los que incurren en el

<sup>10</sup> Sentencia C-291 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. "La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica".

<sup>11</sup> No está de más observar que en la sentencia parcialmente trascrita se habla de *empleados*, en consonancia con la categorización definida en la Ley 1607 de 2012 para las personas naturales que perciben el 80% o más de sus ingresos por la prestación de servicios personales. En la Ley 1819, y en general en el Estatuto Tributario, el término correspondiente es *trabajadores*.

<sup>12</sup> Sentencia C-643 de 2002.

<sup>13</sup> Sentencia C-804 de 2001.

<sup>14</sup> Sentencia C-913 de 2011. M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo

ejercicio de su profesión, de esa manera resultan gravados sus ingresos brutos y no su renta real.

48. En consecuencia, la norma comporta un sacrificio del principio de equidad tributaria, en la medida en que desconoce la real capacidad económica de un grupo de contribuyentes y genera una tributación paritaria entre los trabajadores independientes y los empleados asalariados, quienes cuentan con una mayor capacidad económica, ya que por la forma en la que prestan sus servicios personales no incurren en los costos y gastos que deben sufragar los empleados que prestan servicios personales por su cuenta y riesgo.

49. La Corte encuentra, por consiguiente, que no es razonable ni proporcional prohibir el reconocimiento de los costos y gastos en los que incurren los empleados independientes para definir la base gravable del impuesto sobre la renta. Efectivamente, esa prohibición (i) desconoce la capacidad económica de los contribuyentes, (ii) genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica y (iii) genera un impacto regresivo en el sistema tributario.<sup>15</sup> (Se subraya).

No queda duda que el legislador ignoró de plano la *ratio decidendi* de la sentencia C-668-2015 al momento de dictar el nuevo artículo 336 ET, toda vez que no diferenció a los trabajadores asalariados de los independientes, y omitió reconocer que estos últimos incurren en costos y gastos para poder desarrollar su actividad económica que, en equidad y justicia contributiva, deben poder ser restados de sus ingresos para obtener la renta líquida cedular de las rentas de trabajo.

### 3.3.3. Criterio 3: la exclusión de los casos o ingredientes carece de un principio de razón suficiente

Cuando el legislador no les permite a los trabajadores independientes, en la depuración de su renta líquida cedular, aminorar sus ingresos con los costos o gastos en que deben incurrir para generar dicha renta, incurre en una omisión normativa que carece de un principio o razón suficiente.

Si bien es cierto que el legislador goza de facultades amplias y discrecionales para fijar los tributos según la función prevista en el artículo 150.12 de la Constitución, también es cierto que dicha facultad no es absoluta, y debe estar en armonía con los principios constitucionales. En tal sentido se ha pronunciado la Corte en repetidas ocasiones:

5.7. No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte<sup>16</sup> que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en los siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollado conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundado, por una parte, en los principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y por la otra, en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente,

<sup>15</sup> Si bien en la citada sentencia se utiliza la expresión "trabajador" aplicable a la persona natural que explicaba sus ingresos en la prestación de servicios personales, bien como asalariada o bien como independiente (según la categorización vigente en el ordenamiento tributario entonces aplicable a las personas naturales), la expresión puede sustituirse, sin modificar en lo absoluto su sentido, por "trabajador".

<sup>16</sup> Sobre el tema se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: C-222 de 1995, C-430 de 1995, C-643 de 2002, C-1003 de 2004 y C-664 de 2009.

(iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad. (Sentencia C-913 de 2011, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo). (Subrayamos).

En la sentencia C-169 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa, la Corte ratifica las limitaciones que tiene el legislador en materia tributaria, a pesar de la amplitud de su potestad:

39. La Constitución le asigna "solamente" al Congreso, en tiempo de paz, la potestad de imponer contribuciones fiscales o parafiscales con alcance nacional.<sup>17</sup> Esta potestad fiscal es amplia, pero no ilimitada. Es amplia, por una parte, y lo es al punto que la Corte ha llegado a considerar que al ejercerla el Congreso cuenta con "la más amplia discrecionalidad".<sup>18</sup> (...) [L]a Constitución contempla principios generales (p. ej. legalidad, progresividad, equidad, justicia, eficiencia, no retroactividad), que el órgano de representación democrática puede interpretar dentro de márgenes amplios, mas no ilimitados, de apreciación, y definir en concordancia las implicaciones de esos principios en la conformación de la política fiscal y parafiscal.

La norma acusada impone, en forma injusta e inequitativa, al trabajador independiente la misma limitación que tiene el trabajador asalariado para depurar la renta líquida cedular de las rentas de trabajo, esto es, la imposibilidad de restar costos y gastos, sin que ello esté sustentado en un principio o razón suficiente, según se deduce de la exposición de motivos del proyecto de ley que dio origen a la Ley 1819. La explicación relacionada con las rentas de trabajo fue la siguiente:

i) Rentas de trabajo

Se incluyen los ingresos a los que se refiere el artículo 103 del ET, esto es, las obtenidas por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.

La propuesta incorpora además una limitación al monto de las rentas exentas, porcentual y absoluta. Así, estos beneficios no podrán superar el 35% del resultado de restar del total de los ingresos, los ingresos no constitutivos de renta. El valor total a restar por este concepto no puede en ningún caso ser superior a 3.500 UVT (\$105 millones)<sup>19</sup>.

Como se ve, el proyecto de ley no elimina ningún beneficio en particular y por lo mismo mantiene los incentivos al 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 la amplia libertad de configuración del legislador en la materia y con pleno respeto a los principios de equidad y progresividad tributaria, que con esta propuesta se fortalecen.

Esta propuesta es especialmente respetuosa del precedente jurisprudencial sobre la garantía del mínimo vital, asociada a la exención del 25% de las rentas del trabajo. Así, el

<sup>17</sup> El artículo 338 de la Constitución también les atribuye a "las asambleas departamentales y los concejos distritales" la competencia de imponer contribuciones fiscales y parafiscales en tiempo de paz, pero se entiende que esta atribución está referida a un ámbito territorial, y no nacional.

<sup>18</sup> Sentencia C-430 de 1995 (MP José Gregorio Hernández Galindo. Unánime). En ese caso, la Corte declaró exequibles diversos preceptos tributarios, entre los cuales se regulaban los elementos de una contribución especial por explotación de petróleo crudo, gas libre, carbón y ferroníquel.

<sup>19</sup> Luego del curso legislativo, el límite de los beneficios (deducciones y rentas exentas) quedó en el 40% de los ingresos netos (ingresos disminuidos en los no constitutivos de renta), sin exceder de 5.040 UVT.

límite porcentual del 35% supone que un 25% de las rentas laborales se mantiene exento, y que el 10% adicional puede usarse con los demás beneficios tributarios vigentes.<sup>20</sup>

Si bien en la exposición de motivos se justifica la validez tributaria y constitucional de la limitación a los beneficios (es decir, a la suma de las deducciones y rentas exentas), en parte alguna se explica el motivo por el cual se equipara tributariamente la renta líquida cedular del trabajador asalariado con la del trabajador independiente.

En el trámite legislativo tampoco se habló de algún principio o razón que justifique impedir a los trabajadores independientes aminorar la renta líquida cedular de las *rentas de trabajo* con los costos y gastos en que deban incurrir al obtener sus ingresos:

- a. En la "Ponencia para primer debate proyecto de ley No. 178/2016 (Cámara) y 173/2016 (Senado) "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones" se explican los motivos para limitar los beneficios, tal y como se hace en la exposición de motivos<sup>21</sup>, pero nada se dice de la diferencia entre trabajadores asalariados e independientes. En relación con el art. 336 ET propuesto, la ponencia apenas dice:

Artículo 336. Se ajusta la redacción del artículo 336 para precisar que la limitación porcentual y absoluta de los beneficios se predica tanto de las rentas exentas, como de las deducciones. En este punto el artículo solo contiene un ajuste de forma, que hace concordante el artículo con lo que se había señalado en el 330 que contiene las reglas para la depuración de las cédulas.

De igual manera, se aumenta el monto máximo al cual pueden ascender las respectivas rentas exentas y deducciones. Originalmente se planteó el mismo en 3.500 UVT (aproximadamente \$105 millones) y con la modificación se plantea un límite de 5.040 UVT (aproximadamente \$150 millones de pesos)<sup>22</sup>.

Así las cosas, en parte alguna de la ponencia se aducen principios o razones que expliquen por qué un trabajador independiente debe, al igual que un trabajador asalariado, tributar sobre la base de una renta bruta, a pesar de que el primero se ve obligado a asumir costos y gastos en los que el segundo no incurre por la razón palmaria de que están a cargo de su empleador.

- b. Ni en la ponencia para segundo debate en el Senado de la República (Gaceta del Congreso No. 1153) ni en el Informe de Conciliación de los proyectos de ley de Cámara y Senado se incluye comentario alguno sobre el artículo 306 ET propuesto.

Lo expuesto en este numeral demuestra que el legislador, en parte alguna, explica el motivo por el cual, en abierta contravía de los lineamientos de la sentencia C-668-2015, dispone una misma fórmula para calcular la renta líquida cedular de los asalariados y de los trabajadores independientes, desconociendo con ello, como lo hemos reiterado en este escrito, que la renta líquida del segundo se ve disminuida en los costos y gastos que debe sufragar para obtener sus ingresos.

<sup>20</sup> Exposición de motivos del proyecto de ley "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones". Gaceta del Congreso No. 894 de 2016, numeral 1.2.1.

<sup>21</sup> En esta ponencia propone subir el límite de beneficios admisibles a 5.040 UVT.

<sup>22</sup> Pág. 38.



### **3.3.4. Criterio 4: La falta de justificación y objetividad genera para los casos excluidos de la regulación legal una desigualdad negativa frente a los que se encuentran amparados por las consecuencias de la norma**

La falta de justificación y objetividad en que incurre el legislador cuando iguala la renta líquida de los trabajadores asalariados y de los trabajadores independientes genera para los segundos una desigualdad negativa frente a los primeros, toda vez que estos últimos tienen una capacidad contributiva disminuida en los costos y gastos inherentes a la prestación del servicio personal, que no se refleja en la renta líquida cedular.

La capacidad contributiva de un trabajador independiente sólo se puede equiparar con la de un asalariado una vez que el primero haya deducido de los ingresos netos los costos y gastos en que debió incurrir para poder prestar el servicio personal. De otra manera, valga decir, si le impide al trabajador independiente restar sus costos y gastos para determinar su renta líquida gravable cedular, está siendo gravado sobre sus ingresos percibidos (brutos) y no sobre los disponibles, precepto que deja de lado la verdadera capacidad económica del contribuyente y lo sitúa en condición clara de inequidad frente al trabajador asalariado, quien sí dispone de la totalidad de sus ingresos, toda vez que el empleador asume los costos y gastos asociados con la prestación del servicio.<sup>23</sup>

El art. 336 ET dispone un tratamiento igualitario para dos contribuyentes claramente desiguales, lo cual genera, para los trabajadores independientes, una desigualdad negativa frente a los asalariados, que vulnera el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical.

La Corte ha desarrollado jurisprudencialmente en innumerables pronunciamientos los principios constitucionales que debe observar el legislador al decretar los tributos:

6.1.4. **En cuanto al principio de equidad**, éste comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad en materia tributaria, razón por la cual persigue proscribir toda formulación legal que consagren tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, "tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual"<sup>24</sup>. En este sentido, ha dicho la Corte que "[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas"<sup>25</sup>. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, "cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)".<sup>26</sup>

Conforme con ello, a través del principio de equidad, se busca que "quienes se encuentran en situaciones similares, con capacidad económica similar, soporten una carga tributaria igual (art. 363 C.P.)"<sup>27</sup>. Según lo ha explicado esta Corporación, la equidad se proyecta no

<sup>23</sup> La argumentación de estos párrafos y de algunos que se presentan más adelante es tomada de la demanda presentada contra el parágrafo 4 del art. 206 ET, expediente D-10678, accionada por los mismos actores de la presente demanda.

<sup>24</sup> Sentencia C-643 de 2002.

<sup>25</sup> Sentencia C-804 de 2001.

<sup>26</sup> Sentencia *Ibidem*, recogiendo a su vez los planteamientos expuestos por la Corte en la Sentencia C-183 de 1998.

<sup>27</sup> Sentencia C-1003 de 2004.

sólo desde un punto de vista horizontal, es decir, que a igual capacidad de pago, igual sea la contribución, sino también desde una perspectiva vertical, en la medida en que el mayor peso en cuanto a la obligación de contribuir debe recaer sobre aquellos sujetos que cuentan con más capacidad económica.<sup>28</sup>

Y también ha dicho:

"La equidad tributaria es "un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto".<sup>29</sup> La jurisprudencia constitucional ha hablado de equidad horizontal y vertical. La horizontal es lo que propiamente se entiende como equidad entre iguales, y exige que sujetos con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera". La equidad vertical, asociada a la idea de progresividad en la tributación, demanda de otro lado que las personas con más capacidad económica contribuyan en mayor medida.<sup>30</sup> (...). (Se subraya).

Así las cosas, la limitación impuesta en el nuevo art. 336 ET -por igual a trabajadores asalariados y a independientes- desconoce la diferencia en las condiciones económicas en las que unos y otros prestan el servicio: ignora la realidad de que los primeros deben asumir, por su cuenta y riesgo, costos y gastos para poder prestar el servicio, y con ello les genera una desigualdad negativa frente a los asalariados, que no sufragan los costos o gastos asociados con la prestación del servicio.

El legislador violó el principio de equidad, y lo hizo en los tres modos que, según la sentencia C-169 de 2014, puede hacerse. Veamos:

- (i) **Primer modo de violar el principio de equidad tributaria:** "El monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente".

Como se ha dicho en este escrito, la limitación impuesta a aquéllos que perciben rentas de trabajo desconoce la diferencia en las condiciones económicas en las que los trabajadores independientes y los asalariados prestan el servicio. Cuando el legislador no le permite al trabajador independiente depurar su renta líquida cedular con los costos y gastos que debe asumir para prestar el servicio, le está imponiendo cargas tributarias que no consultan su verdadera capacidad de pago.

De no prosperar el cargo de esta demanda, el trabajador independiente se verá obligado a tributar sobre una base nominal similar a la de un trabajador asalariado que perciba ingresos brutos equivalentes. Pero es que esta *equivalencia nominal* evidencia inequidad e injusticia tributaria, ya que el trabajador independiente tiene, a todas luces, una capacidad económica inferior a la del asalariado, ya que debe sufragar los costos y gastos asociados con la prestación del servicio con los ingresos que deriva de la prestación mismo, que en caso del asalariado son asumidos por el empleador, quien de paso puede solicitarlos como costo o deducción en su propio denuncia rentístico. Resulta evidente que la capacidad económica del trabajador independiente está mermada con los costos y gastos que debe asumir cubrir para poder prestar el servicio.

<sup>28</sup> Sobre el tema, se pueden consultar, entre otras, la Sentencias C-419 de 1995, C-804 de 2001, C-1003 de 2004, C-664 de 2009 y C-368 de 2011.

<sup>29</sup> Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil).

<sup>30</sup> Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil). Antes referenciada.



Para mejor ilustración, se presenta un ejemplo numérico que permite ilustrar que, de a menos de que prospere el cargo de esta demanda, el monto del impuesto a pagar a cargo de un trabajador asalariado y de un trabajador independiente no se definirá atendiendo la capacidad económica de uno y otro:

Supóngase el caso de dos profesionales personas naturales que prestan servicios muy similares, sólo que uno de ellos lo hace como asalariado y el otro como profesional independiente. **A**, el trabajador asalariado, percibe ingresos laborales anuales por \$150 millones, al tiempo que **P**, quien ejerce una profesional liberal, obtuvo honorarios anuales por la misma cantidad. Ninguno de los dos obtuvo ingresos gravables por otro concepto. Así las cosas, de acuerdo con el nuevo art. 336 del ET, tanto **A** como **P** obtuvieron ingresos de la cédula de rentas de trabajo por \$150 millones.

Asumamos, para efectos del ejemplo, las variables tributarias que se muestran en la Tabla No. 1. Como se ve, se parte del supuesto que la situación económica de los dos contribuyentes es similar en todo, salvo que **P**, por su condición de profesional independiente, incurrió en costos y gastos indispensables para prestar los servicios que generaron su ingreso, y que en el caso de **A** fueron, como corresponde, asumidos por su empleador. La Tabla muestra la depuración y el cálculo del impuesto sobre la renta para las dos personas naturales.

Tabla No. 1 Ingresos, costos, gastos, deducciones y rentas exentas Año gravable 2017			
Concepto	CASO 1*: Depuración de la renta de A y P	CASO 2*: Depuración de la renta de P	Artículos del ET
<b>Ingresos totales</b>	<b>150.000.000<sup>31</sup></b>	<b>150.000.000</b>	
<b>menos: Ingresos no constitutivos de renta</b>			
Aportes a EPS	5.538.462 <sup>32</sup>	5.538.462 <sup>33</sup>	56
Aportes a Pensiones	6.923.077	6.923.077	55
<b>=Ingreso neto</b>	<b>137.538.000</b>	<b>137.538.000</b>	
<b>menos: costos y gastos**</b>			
Implementos oficina		1.200.000	
Arriendo oficina		9.600.000	
Servicios públicos oficina		2.300.000	
Viajes de trabajo		4.200.000	
Salarios a un trabajador vinculado		26.000.000	
Capacitación		3.000.000	
Licencias de software		3.200.000	
Publicidad		4.000.000	
<b>=Ingreso neto MENOS costos y gastos =renta líquida disponible</b>	<b>137.538.461</b>	<b>84.038.461</b>	

<sup>31</sup> Corresponde a un salario mensual de \$11.538462 más la prima por el mismo monto del salario.

<sup>32</sup> El aporte del asalariado, por salud y pensiones, equivale al 4% del salario por cada concepto. En pensiones se agrega el aporte adicional para el fondo de solidaridad pensional.

<sup>33</sup> En realidad, el trabajador independiente aporta más que un asalariado a EPS y pensiones obligatorias, ya que debe liquidar sus pagos sobre el 40% de sus ingresos mensuales. Para efectos del ejemplo -en aras de igualar el ingreso neto- se asume que aportan igual.

<b>menos: deducciones</b>			
Pagos medicina prepagada	4.500.000	4.500.000	387
Intereses vivienda	2.820.000	2.800.000	119 y 387
Dependientes	12.233.856	12.233.856	387
50% del GMF pagado	350.000	350.000	115
<b>=Renta líquida</b>	<b>117.634.605</b>	<b>64.154.605</b>	
<b>Menos: rentas exentas</b>			
Aporte fondo voluntario de pensiones	7.200.000	7.200.000	126-1
25% renta depurada	27.609.000	14.238.651	206.10
<b>=Renta líquida gravable</b>	<b>82.825.605</b>	<b>42.715.954</b>	
<b>Impuesto a cargo</b>	<b>11.722.000</b>	<b>1.518.000</b>	(241-1)

\* **Caso 1:** Impuesto calculado CON las limitaciones a costos y gastos Impuestas por la norma acusada

**Caso 2:** Impuesto calculado SIN las limitaciones impuestas por la norma acusada.

\*\* Directamente relacionados con la prestación del servicio

**Análisis del Caso 1:** Muestra la situación tributaria que resulta para **A** y **P** teniendo en cuenta las limitaciones que la norma demandada les impone, por igual, a los dos trabajadores en la depuración del impuesto sobre la renta. Teniendo en cuenta que en esta parte del ejemplo a **P** no se le permite *solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos en los que incurre para prestar el servicio*, el impuesto a cargo para los dos trabajadores resulta idéntico, \$11.722.000.

Dado que **P** se vio obligado a sufragar \$53.500.000 en costos y gastos para prestar el servicio, el ingreso del que dispone, antes de impuesto sobre la renta, es de apenas \$84.038.461. Por otra parte, los costos o gastos asociados con las funciones de **A**, que seguramente están en los mismos niveles que tuvo que pagar **P**, fueron, como corresponde a su condición de asalariado (dependiente), asumidos por su empleador (quien sí los pudo deducir en su denuncia rentística). Por consiguiente, **A** tuvo un ingreso disponible, antes del impuesto sobre la renta, de \$137.538.461.

Así las cosas, aunque **P** tuvo apenas el 61% del ingreso disponible que tuvo **A**, los dos se vieron gravados con el mismo impuesto sobre la renta. Esto demuestra que la norma acusada, cuando no le permitir a **P** depurar su renta líquida cedular con los costos y gastos en que incurre por su condición de independiente, lo grava sobre una base que no consulta su verdadera capacidad económica. Se evidencia, entonces, que el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa en virtud de la cual equiparó la base gravable de dos personas con clara diferencia en su capacidad económica, y con ello transgredió los principios constitucionales de equidad tributaria y justicia previstos en los artículos 95.9 y 363 Superiores.

**CASO 2:** El cálculo bajo este escenario tiene en cuenta la real capacidad económica de P, que es el monto que resulta después de detraer de los ingresos obtenidos en la cédula de rentas de trabajo, los costos y gastos necesarios para poder obtener el ingreso. En equidad y justicia, **P** debe estar facultado, tal y como lo dispone la sentencia C-668-2015, para depurar su renta líquida con dichos costos y gastos. El impuesto a pagar, luego de restar los costos y gastos indispensables que debe sufragar **P** para ejercer su profesión liberal, es \$1.515.000, monto que equivale al 13% del impuesto que debe pagar **A**. En este segundo caso, se observa que, aunque **P** tiene un ingreso disponible equivalente al 61% del que tiene **A**, su impuesto a cargo es apenas el 13% del que le corresponde pagar a **A**, como resultado de la aplicación de la tarifa progresiva (o, mejor, escalonada) definida en el Estatuto Tributario.



Se concluye que, si no se le permite a P depurar su renta con los costos y gastos propios de la prestación del servicio, este trabajador tendrá que liquidar su impuesto sobre la renta sobre una base que no consulta los recursos disponibles después de saldar las cuentas de su actividad económica. Así las cosas, resulta claro que el legislador, cuando decretó el art. 336 ET, incurrió en el primer modo de violar el principio de equidad tributaria, ya que "el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente".

- (ii) **Segundo modo de violar el principio de equidad tributaria: "se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente"**. El mismo precepto, por lógica, puede ser enunciado en otra forma, cual es, que se configura la inequidad tributaria cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en condiciones desiguales resultan gravados de manera igual, sin justificación suficiente<sup>34</sup>.

En el desarrollo argumentativo de la presente demanda se ha demostrado que: primero, un trabajador independiente está en condiciones fáctica y económica a todas luces distintas de las que tiene un trabajador asalariado, debido a que el primero debe asumir costos y gastos para prestar el servicio que el segundo no asume; y segundo, que cuando no se le permite a un trabajador independiente depurar su renta líquida con los costos y gastos indispensables para la prestación del servicio, se equipara su base gravable con la de un asalariado que percibe los mismos ingresos brutos, con lo cual se iguala la carga tributaria de uno y otro, ignorando de plano la capacidad económica desigual que tienen los dos contribuyentes.

Se concluye, en consecuencia, que la norma acusada configura una inequidad tributaria porque regula un tributo en virtud del cual dos sujetos en condiciones desiguales resultan gravados de manera igual, sin que para ello exista justificación alguna.

- (iii) **Tercer modo de violar el principio de equidad tributaria: "cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias"**. Afirma la Corte en la sentencia C-169 de 2014 que un tributo es confiscatorio cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia.

La norma acusada puede llegar a provocar una confiscación al trabajador independiente, ya que al no permitirle deducir los costos en los que forzosa y razonablemente debe incurrir para prestar el servicio, lo grava sobre ingresos virtualmente brutos. En otras palabras, su renta líquida gravable no se configura sobre la ganancia real obtenida por el servicio prestado, lo cual podría resultar en algunos casos en un impuesto confiscatorio.

En efecto, los costos y gastos podrían llegar a ser de tal cuantía que apenas puedan ser sufragados con los ingresos obtenidos por el trabajador como producto del servicio prestado o, incluso, es posible que dichas expensas excedan los ingresos, con lo cual el contribuyente puede llegar a arrojar pérdidas en su actividad de trabajo. De hecho, si en un ejercicio fiscal la compensación por sus servicios no alcanza a cubrir las erogaciones tales como arriendo de oficina, salario de un asistente, servicios públicos, afiliaciones profesionales, derechos de uso de marca, capacitación, publicidad, gastos de ventas, viajes de negocios, implementos, etc., el trabajador independiente obtendrá pérdidas en el

<sup>34</sup> En lógica matemática, dadas dos premisas, A y B, si A implica B, entonces  $\neg B$  implica  $\neg A$  (el símbolo " $\neg$ " representa la premisa lógicamente contraria).

ejercicio de su trabajo. Cuando, en un ejemplo caso como el descrito, la norma acusada le desconoce fiscalmente los costos y gastos que se vio obligado a pagar, grava al trabajador independiente sobre una base de ingresos líquidos que en realidad no obtuvo, lo cual, agrava la pérdida con una carga tributaria que resulta confiscatoria bajo la premisa jurisprudencial de la Corte.

La argumentación y ejemplos expuestos en este numeral muestra que la falta de justificación y objetividad de la norma acusada genera para los trabajadores independientes una desigualdad negativa frente a los asalariados.

**3.3.5. Criterio 5: La omisión es el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador**

La omisión legislativa relativa en que se incurre cuando se le prohíbe al trabajador independiente depurar su renta gravable con los costos y gastos en los que incurre en la obtención de las rentas de trabajo es el resultado del incumplimiento del deber que tiene el legislador de dictar los tributos bajo los principios de justicia (art. 94.9) y equidad (art. 363) previstos en la Constitución.

Sobre la violación a dichos principios se ha abundado en la argumentación de los criterios precedentes, que demuestra que la premisa enunciada se cumple en el caso de la norma reprochada.

**3.3.6. Criterio 6: la omisión emerge a primera vista de la norma propuesta**

Como se ha demostrado en la sustentación de los criterios 1 a 4, la omisión relativa del legislador surge, a primera vista, de la lectura de la norma demandada.

**4. CLARIDAD, CERTEZA, ESPECIFICIDAD Y SUFICIENCIA EN LA DEMANDA**

En nuestro parecer, Honorables Magistrados, el presente escrito cumple los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia que, de acuerdo con la jurisprudencia, debe tener toda demanda:

- a. La demanda es clara, toda vez que, a lo largo del concepto de la violación, se sustentaron, uno por uno, los criterios que, según ha fijado la Corte Constitucional en su jurisprudencia, demuestran la omisión legislativa relativa en que incurrió el Congreso de la República al dictar el nuevo artículo 336 del Estatuto Tributario.
- b. En cuanto a la certeza, la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente. Se confronta la norma acusada a partir de la interpretación de su propio texto -que impone limitaciones a un trabajador independiente al momento de establecer la renta líquida cedular de las rentas de trabajo-, con los preceptos constitucionales previstos en los artículos 95.9 y 363 superiores. La certeza de la interpretación se demuestra ampliamente, incluso con un ejemplo numérico.
- c. Las razones que sustentan la demanda son específicas. En efecto, en el concepto de la violación se formulan cargos concretos, directos y ejemplificados contra los principios de equidad y justicia previstos en los artículos 95.9 y 363 de la C.P. Uno de los cargos que se argumenta con mayor amplitud es el de violación al principio de equidad vertical, sustentado, entre otros argumentos, en la ratio decidendi de la sentencia C-668 de 2015,



que decretó la inexecutable (parcial) del parágrafo 4 del art. 206 ET, tal como fue adicionado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 que, con el cual se pretendió, al igual que con la norma acusada, limitar injustamente la posibilidad de depuración de la renta de los trabajadores independientes

- d. Los argumentos son pertinentes, pues el reproche formulado contra la norma demandada es de naturaleza constitucional. En efecto, la norma se demanda por quebrantar los principios de justicia y equidad tributarias previstos expresamente en los artículos 94.9 y 363 de la Carta Política.
- e. Finalmente, en lo que toca con la suficiencia, los argumentos planteados en el concepto de la violación demuestran que las razones de la demanda de inconstitucionalidad guardan relación con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche<sup>35</sup>. Además, en nuestro parecer la claridad de los argumentos y la forma ilustrativa en que se proponen *"aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional."*<sup>36</sup>

## 5. PRINCIPIO PRO ACTIONE

Respetuosamente pedimos a la H. Corte que, al momento de decidir sobre la aptitud de la presente demanda, tenga en cuenta el principio *pro actione* que ha reiterado en su jurisprudencia.<sup>37</sup>

## 6. PRETENSIÓN

Por las razones expuestas en el concepto de la violación, respetuosamente solicitamos a la Honorable Corte Constitucional declarar inexecutable el artículo 1º (parcial) de la Ley 1819 de 2016, mediante el cual se modifica, entre otros artículos, el 336 del Estatuto Tributario, en el aparte indicado en el numeral 1 de esta demanda.

**Pretensión subsidiaria:** En caso de no acceder a la petición principal, y en virtud de la omisión legislativa relativa, respetuosamente solicitamos a la H. Corte Constitucional declarar la exequibilidad condicionada del art. 336 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, de tal forma que, en el caso de personas naturales que obtienen rentas de trabajo que no son producto de un contrato de trabajo o de una relación legal y reglamentaria, para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se puedan restar los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula, así como **los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente.**

<sup>35</sup> Sentencia C-243 de 2012, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva

<sup>36</sup> *Ibidem*

<sup>37</sup> Sentencias C-081 de 2014, C-511 de 2013, C-589 de 2012, C-533 de 2012, C-978 de 2010, C-1192 de 2005 y otras.