

D-13233  
OK

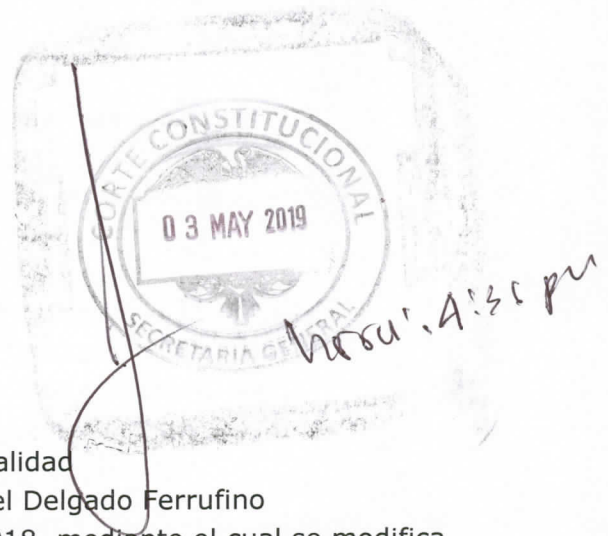
Bogotá, D.C., 3 de mayo de 2019

Señores

Honorables Magistrados

**CORTE CONSTITUCIONAL COLOMBIANA**

E. S. D.



**REFERENCIA:** Acción Publica de Inconstitucionalidad  
**ACCIONANTES:** Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino  
**NORMA ACUSADA:** Artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, mediante el cual se modifica el artículo 336 del Estatuto Tributario

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 H. Corte Constitucional declarar la inexequibilidad parcial del artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, mediante el cual se modifica el artículo 336 del Estatuto Tributario.

## 1. NORMA ACUSADA

Se acusa el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, mediante el cual se modifica el artículo 336 del Estatuto Tributario, en el aparte destacado. A continuación, se transcribe el artículo completo:

**"ARTÍCULO 33º.** Modifíquese el artículo 336 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 336. Renta líquida gravable de la cédula general.** Para efectos de establecer la renta líquida de la cedula general, se seguirán las siguientes reglas:

1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.
2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.

1

3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cedula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5.040) UVT.

4. En la depuración **de las rentas no laborales y las rentas de capital** se podrán restar 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 estas rentas específicas.”

## 2. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS

La norma acusada infringe los artículos 95.9, 243 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 243.** Los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional.

Ninguna autoridad podrá reproducir el contenido material del acto jurídico declarado inexecutable por razones de fondo, mientras subsistan en la Carta las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre la norma ordinaria y la Constitución.

**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 que, a la luz del artículo 336 del Estatuto Tributario (“ET”), tal y como fue modificado por el art. 33 de la Ley 1943 de 2018,



para determinar la renta líquida cedular de la *cédula general* (que incluye las *rentas de trabajo*), sólo se permite restar costos y gastos en las *rentas no laborales* y las *rentas de capital*, lo cual excluye la posibilidad de que las personas naturales que prestan servicios sin vinculación laboral o legal y reglamentaria, esto es, en calidad de independientes, puedan restar los costos y gastos en que debieron incurrir para poder prestar sus servicios personales.

Se desarrollan tres cargos:

- (i) una violación de la cosa juzgada en sede constitucional, pues el legislador, al expedir la norma acusada, ignoró los pronunciamientos previos de la Corte Constitucional que, en las sentencias C-688 de 2015 y, especialmente, en la C-120 de 2018, juzgó una norma equivalente a la demandada, aunque reconocida en un texto o enunciado normativo diverso. En dichos pronunciamientos, la Corte precisó de forma clara que, si bien el legislador tiene un amplio margen de configuración en materia fiscal, se le debe permitir al trabajador independiente la detracción de los costos y gastos en que incurra para desarrollar su actividad económica;
- (ii) una violación al concepto de equidad tributaria, pues, como ya lo ha reconocido la Corte Constitucional, el principio de equidad tributaria exige que la distribución de cargas tributarias consulte la capacidad económica del contribuyente, en especial si se trata de impuestos directos como la renta, en donde el elemento central para la definición del tributo es dicha capacidad; y
- (iii) una omisión legislativa relativa, pues el legislador desconoció la diferencia entre la capacidad económica de la persona natural que obtiene *rentas de trabajo* como asalariado y de quien las obtiene en calidad de trabajador independiente y, por ello, no previó en la ley el trato particular en la depuración de la renta del trabajador independiente.

### **3.1. La estructura de los impuestos de las personas naturales vigente desde la Ley 1943 de 2018. Nuevas cédulas para depuración de la renta**

Con el fin de explicar, dentro de su contexto, el vicio constitucional de la norma acusada, y antes de proceder con el desarrollo de los cargos, es conveniente esbozar brevemente los cambios en la estructura del impuesto sobre la renta de las personas naturales que entró en vigencia a partir del año fiscal 2019, con la expedición de la Ley 1943 de 2018.

**3.1.1. Las nuevas cédulas.** Desde la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016, valga precisar, desde el año gravable 2017, 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 clasificaban 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

La Ley 1943 de 2018 mantuvo esta misma clasificación de las rentas, pero redujo las *cédulas* a sólo tres, con base en las cuales las personas naturales que sean residentes fiscales en el país deberán liquidar su impuesto sobre la renta desde la vigencia fiscal 2019<sup>2</sup>:

- a. *cédula* general: en esta *cédula* se agrupan los ingresos de las rentas de trabajo, rentas de capital y rentas no laborales<sup>3</sup>.
- b. *cédula* de rentas de pensiones<sup>4</sup>, y
- c. *cédula* de rentas de dividendos y participaciones<sup>5</sup>.

Si bien en la Ley 1819 de 2016 la naturaleza de la renta definía la *cédula* aplicable, es decir, cada *cédula* correspondía a un tipo de ingreso o renta, en la Ley 1943 esta identidad no existe, ya que la nueva *cédula general* está compuesta por la agregación de tres tipos de rentas: trabajo, capital y no laborales.

**3.1.2. La renta líquida gravable cedular.** Con el fin de obtener la renta líquida gravable, cada una de las tres *cédulas* definidas en la ley se debe depurar de manera independiente, siguiendo las reglas establecidas en el artículo 26 ET, según lo prevé el nuevo texto del art. 330 ET<sup>6</sup>.

---

<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.

<sup>2</sup> Art. 330 del Estatuto Tributario.

<sup>3</sup> Art. 335 ET

<sup>4</sup> Según el art. 337 ET, a esta *cédula* pertenecen “*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*”. Este artículo no fue modificado por la Ley 1943.

<sup>5</sup> De acuerdo con el art. 342 ET, en esta *cédula* se declaran los ingresos “*recibidos por concepto de dividendos y participaciones, [...], recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras*”. Este artículo no fue modificado por la Ley 1943.

<sup>6</sup> El art. 330 ET dispone: “La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes tres (3) *cédulas*:



El artículo 26 ET reza:

**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, cuando el nuevo artículo 330 ET 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 ET, "*siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*", a menos que la deducción esté limitada o prohibida por otra norma legal.

**3.1.3. Las rentas de trabajo son obtenidas por asalariados y por independientes.** El nuevo artículo 335 ET determina que son ingresos de la Cédula General las rentas de trabajo, las rentas de capital y las rentas no laborales. Las rentas de trabajo son "*las señaladas en el artículo 103 de este Estatuto*"<sup>7</sup>. 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, una persona natural obtiene rentas de trabajo -que se clasifican en la cédula general- por la remuneración derivada de: (i) una relación laboral o legal y reglamentaria, o

- 
- a) Rentas de trabajo, de capital y no laborales [cédula general]
  - b) Rentas de pensiones, y
  - c) Dividendos y participaciones.

La cédula de dividendos y participaciones no admite costos ni deducciones."

<sup>7</sup> Art. 335 ET.



(ii) los servicios personales que presta como trabajador independiente, y de los cuales obtenga *honorarios, comisiones y, en general, compensaciones* por dichos servicios<sup>8</sup>.

#### **3.1.4. La cédula general agrupa las rentas de trabajo, de capital y no laborales.**

La Ley 1943 redujo de cinco a tres las cédulas en que se clasifican y depuran los ingresos de las personas naturales. En efecto, el nuevo art. 330 ET reza:

**"ARTÍCULO 330. <Modificado. Ley 1943/2018, Art. 29>. Determinación cedular.**

La depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas a 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.

[...].

La depuración se efectuará de modo independiente en las siguientes tres (3) cédulas:

- a) Rentas de trabajo, de capital y no laborales
- b) Rentas de pensiones, y
- c) Dividendos y participaciones.

[...]"

Por su parte, el nuevo art. 335 ET definió las rentas que se incluyen en la cédula general:

**"ARTÍCULO 335. <Modificado. Ley 1943/2018, Art. 32>. Ingresos de la cédula general.** Para los efectos de este título, son ingresos de la cédula general los siguientes:

1. Rentas de trabajo: las señaladas en el artículo 103 de este Estatuto.
2. Rentas de capital: las obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual.
3. Rentas no laborales: se consideran ingresos de las rentas no laborales todos los que no se clasifiquen expresamente en ninguna otra cédula, con excepción de los dividendos y las ganancias ocasionales, que se rigen según sus reglas especiales".

---

<sup>8</sup> Es del caso precisar que la Ley 1819 excluía de las rentas de trabajo "*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*". Los ingresos obtenidos en estas condiciones se debían clasificar como rentas *no laborales*, según el art. 340 ET, norma que fue derogada por la Ley 1943 de 2018. Así las cosas, desde 2019 toda compensación por servicios personales es *renta de trabajo*, sin que sea relevante si para prestar el servicio el trabajador vinculó otras personas a la actividad.

Así las cosas, la cédula general reúne en una misma cédula tres rentas distintas, que según la normatividad precedente se trataban en cédulas separadas.

**3.1.5. Las rentas que permiten depuración de costos y gastos.** Según el nuevo marco normativo, y como se explicará en los numerales siguientes, las rentas de *capital* y las rentas *no laborales* son las únicas en las que permite la depuración de los ingresos con costos y gastos, para calcular la renta líquida cedular. En efecto, el numeral 4 del art. 336 ET -objeto de la presente demanda- prescribe:

"4. En la depuración **de las rentas no laborales y las rentas de capital** se podrán restar 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 estas rentas específicas." (Se resalta).

Así como el art. 336 ET determina que la cédula general abarca las rentas de trabajo, capital y no laborales, expresamente limita en el num. 4 la posibilidad de restar costos y gastos procedentes *sólo en las rentas no laborales y de capital*, lo cual deja por fuera de esta posible depuración a las rentas de trabajo. Por tanto, en la Ley 1943 se conservaron las mismas opciones de depuración de costos y gastos previstas en la Ley 1819, según la naturaleza de las rentas (cédulas).

**3.1.6. 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 ET, las *deducciones* era un concepto que correspondía al universo de las expensas (diferentes de las devoluciones, rebajas y descuentos, y los costos) con las cuales se permitía al contribuyente depurar sus ingresos para obtener la renta gravable.

La Ley 1819 modificó el Título V del Libro I del Estatuto Tributario, que regula la determinación de la renta de las personas naturales, y diferenció en forma expresa, y para cada una de las cinco cédulas previstas, los costos y gastos de las deducciones y las rentas exentas. Los dos últimos conceptos son definidos, para efectos del impuesto sobre la renta de las personas naturales, 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).

Así las cosas, desde la Ley 1819 se produjo una redefinición de la expresión *deducciones para el caso de personas naturales*. En particular, corresponden a *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, planes complementarios o seguros



de salud (art. 387 ET), y la deducción por dependientes (art. 387 ET)<sup>9</sup>. En el num. 3 del nuevo art. 336 ET se habla de *deducciones especiales*, sin definirlas, pero es fácil concluir de la lectura integral de las normas del Título V (así como del Decreto 2250 de 2017, reglamentario de la Ley 1819), que se trata de aquéllas que son expresamente permitidas por discrecionalidad del legislador.

Es claro que una cosa son las deducciones *especialmente* permitidas y las rentas exentas taxativamente previstas en la ley, y otra distinta son los costos y gastos en que se incurra en la obtención de las rentas. Los costos, en términos generales, son los previstos en las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, y es especial los incluidos el Capítulo II del Título I del Libro Primero del ET. Los gastos son los definidos en las NIIF, pero bajo las reglas fijadas en el Capítulo V del mismo Título del ET (en términos tributarios tratados como "deducciones").<sup>10</sup>

### **3.2. El cargo de cosa juzgada constitucional**

En este acápite demostraremos que el art. 33 de la Ley 1943, que modificó el art. 336 ET, reprodujo la prohibición contenida en el art. 336 ET, tal y como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, norma ésta que fue objeto de reproche constitucional en la sentencia C-120-2018, con lo cual se configura la situación jurídica de cosa juzgada material en *sentido estricto*.

El concepto de este cargo se desarrollará siguiendo la siguiente secuencia argumentativa:

1. Se hará una introducción sobre el concepto jurídico de cosa juzgada constitucional;
2. Se hará un recuento de la jurisprudencia reciente sobre la cosa juzgada material y sus consecuencias;
3. Se demostrará la identidad de objeto, esto es, que el texto del art. 336 ET, modificado por el art. 33 de la Ley 1943 (norma demandada), reproduce materialmente el art. 336 ET modificado por la Ley 1819 de 2018, que fue reprochado por la Corte -mediante declaratoria de exequibilidad condicionada- por violar el principio de equidad previsto en los art. 95.9 y 363 de la Carta Política;
4. Se mostrará que hay identidad en el cargo, esto es, que coinciden el parámetro de control que se invoca como violado y las razones que se aducen para demostrar tal infracción;

---

<sup>9</sup> Algunas deducciones corresponden a beneficios que, por su naturaleza, sólo pueden ser aprovechados en rentas específicas. Es el caso de la deducción de los impuestos predial y de industria y comercio pagados en el año (art. 115 ET), que sólo procede para rentas de capital o para rentas no laborales.

<sup>10</sup> Sobre este tema hay un desarrollo detallado en la *obiter dicta* de la sentencia C-120-18.

5. Se explicará que la reproducción material del texto constituye cosa juzgada material en sentido estricto, y

6. Se concluirá que, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional y en aras de resguardar lo dispuesto en el art. 243 de la C.P., le corresponde a la Corte estarse a lo resuelto en la sentencia C-120-18 y declarar bien sea la inexequibilidad de la disposición demandada o su exequibilidad condicionada.

### **3.2.1. Definición de cosa juzgada constitucional**

El constituyente incluyó en la Carta Política el principio de cosa juzgada constitucional como una institución cuya función es contribuir a la garantía de la seguridad jurídica, e impedir que un asunto declarado inconstitucional por razones de fondo pueda ser reproducido mientras en la Constitución subsistan las disposiciones en las que se fundó un fallo de la Corte. Este principio asegura el debido acatamiento a las sentencias que resguardan la Constitución, de las cuales los particulares y las autoridades públicas -incluyendo, por supuesto, el Congreso- no pueden apartarse.

En este sentido, la Corte ha establecido en varias sentencias la necesidad de identificar la *materia juzgada* para identificar si hay lugar a la cosa juzgada constitucional. Al respecto, ha dicho:

“[...] La delimitación de aquello que constituye la materia juzgada exige analizar siempre dos elementos: el objeto de control y el cargo de inconstitucionalidad. Conforme a ello existirá cosa juzgada si un pronunciamiento previo de la Corte en sede de control abstracto recayó sobre la misma norma (identidad en el objeto) y si el reproche constitucional planteado es equivalente al examinado en oportunidad anterior (identidad en el cargo).

Se tratará del mismo objeto de control cuando el contenido normativo que fue juzgado previamente es igual al acusado, o bien porque se trata del mismo texto, o bien porque - pese a sus diferencias- producen los mismos efectos jurídicos. La variación de algunos de los elementos normativos, o la modificación de su alcance como consecuencia de la adopción de nuevas disposiciones, son circunstancias que pueden incidir en el objeto controlado.

Será el mismo cargo cuando coinciden el parámetro de control que se invoca como violado y las razones que se aducen para demostrar tal infracción. De acuerdo con ello, si las normas constitucionales que integraron el parámetro de control sufren una mo-



dificación relevante o, sin ocurrir tal variación, el tipo de razones para explicar la violación son diferentes, no podrá declararse la existencia de cosa juzgada y procederá un nuevo pronunciamiento de la Corte.”<sup>11</sup> (Subrayado fuera del texto original).

### 3.2.2. La cosa juzgada material

En forma específica, la Corte ha establecido que existe cosa juzgada material cuando “*el pronunciamiento previo de la Corte, juzgó una norma equivalente a la demandada pero reconocida en un texto o enunciado normativo diverso.*”<sup>12</sup>

En diversas sentencias de la Corte Constitucional se ha buscado delimitar los efectos de la cosa juzgada material<sup>13</sup>. Al respecto, la sentencia C-007 de 2016, reiterada por la sentencia C-287 de 2017, recogió las diversas posiciones de la Corte y sintetizó las consecuencias así:

“En síntesis, de acuerdo con la jurisprudencia vigente pueden enunciarse las siguientes reglas generales: [...]; (ii) si la decisión previa fue de inexequibilidad y existe cosa juzgada material, la Corte deberá estarse a lo resuelto y declarar nuevamente la inexequibilidad de la disposición por desconocimiento del artículo 243 de la Constitución; (iii) [...]; y (iv) si la decisión previa fue de exequibilidad y existe cosa juzgada material, las consideraciones de la sentencia se erigen en un precedente relevante que la Corte puede seguir, disponiendo estarse a lo resuelto y declarando exequible la norma, o del que puede apartarse con el deber de exponer razones suficientes que puedan justificar una decisión de inexequibilidad”.<sup>14</sup>

Este principio debe aplicarse igualmente cuando la Corte manifiesta el reproche de constitucionalidad de la norma acusada en forma de exequibilidad condicionada, esto es, modulando los efectos de la norma acusada para ajustarla al mandamiento Superior. En efecto, la Corte expresó:

“La cosa juzgada, adicionalmente, asegura el principio de supremacía constitucional, en tanto las decisiones que definen la constitucionalidad de una norma y que, por ende, tienen el propósito de asegurar la integridad de la Carta, no pueden ser, como regla general, discutidas o enervadas con posterioridad. Por último, la cosa juzgada garantiza el derecho a la igualdad, pues el sentido y alcance de las leyes adquieren estabilidad

---

<sup>11</sup> Sentencia C-007 de 2016, M.P. Alejandro Linares Cantillo. La sentencia refiere, en la nota 5 a pie de página, que “*Con esta perspectiva se encuentran las sentencias C-228 de 2009, C-220 de 2011, C-712 de 2012 y C-090 de 2015*”.

<sup>12</sup> Sentencia C-287 de 2017, M.P. Alejandro Linares Cantillo

<sup>13</sup> Por ejemplo, en las sentencias C-007 de 2016, C-092 de 2017 y C-287-2017, en las cuales actuó de M.P. Alejandro Linares Cantillo.

<sup>14</sup> Los apartes no transcritos tratan de los efectos de la cosa juzgada *formal*, que no es objeto de argumentación en la presente demanda.

luego de una decisión de la Corte, en especial cuando emite sentencias interpretativas, de exequibilidad condicionada".<sup>15</sup> (El subrayado no es del texto original).

### **3.2.3. El texto del art. 336 ET, tal como fue modificado por el art. 33 de la Ley 1943, es equivalente, en sus efectos jurídicos, al art. 336 ET reprochado en la sentencia C-120-18**

Los alcances jurídicos del art. 336 ET, tal y como fue modificado por el art. 33 de la Ley 1943 de 2018, son los mismos que fueron objeto de modulación constitucional en la sentencia C-120-18 -que por demás reiteraba la jurisprudencia fijada en la sentencia C-668-15-, con lo cual se configura la situación jurídica de cosa juzgada material.

En efecto, y como se concluirá de la argumentación de este subnumeral, el nuevo art. 336 ET, al igual que en la versión del mismo artículo que introdujo la Ley 1819 de 2016, prohíbe que las personas naturales que prestan servicios personales en condición de trabajadores independientes depuren sus ingresos con los costos y gastos en que debieron incurrir para prestar el servicio. Así las cosas, se equipara tributariamente la base gravable de los trabajadores independientes y de los asalariados, lo cual desconoce que los primeros tienen una capacidad económica inferior a la de los segundos, y genera una situación que debe ser censurada por ir en contravía del principio de equidad tributaria previsto en el art. 363 de la Carta Política. En efecto, la Corte expresó, al resolver la demanda de inconstitucionalidad contra el art. 336 ET, tal como fue modificado por la Ley 1819:

"[...] la Corte concluye que la norma acusada incurre en una vulneración al principio de equidad tributaria, en su componente vertical. Esto debido a que, si bien incorpora los ingresos que perciben los trabajadores por cuenta propia dentro de la cédula de rentas de trabajo, impide la detracción de los costos y gastos en que necesariamente incurre. Por ende, la igualación para efectos de depuración de la renta líquida con los trabajadores asalariados es inequitativa, puesto que ambos sujetos tienen capacidades económicas disímiles. Ello en virtud de que los trabajadores independientes asumen costos, gastos y riesgos que los asalariados no están obligados a solventar".<sup>16</sup>

#### **3.2.3.1. La modulación constitucional de la sentencia C-120-18**

El art. 336 ET, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, rezaba:

**ARTÍCULO 336.** <Sustituido. Ley 1819/2016, Art. 1>. **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 período gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.

---

<sup>15</sup> Sentencia C-334 de 2017. M.P. (E) José Antonio Cepeda Amarís

<sup>16</sup> Sentencia C-120 de 2018. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.



[...].

En la sentencia C-120-18, la Corte hizo un análisis hermenéutico sistemático para concluir que el ordenamiento tributario que entró en vigor con la expedición de la Ley 1819, y en particular el art. 336 ET, impedía que las personas naturales que prestaran sus servicios personales como independientes pudieran depurar sus rentas de trabajo con costos o gastos. Entre otras conclusiones, la Corte estableció que el Ministerio Público no tenía razón en la tesis que propuso en su intervención, según la cual los art. 26 y 107 del ET permitían a los trabajadores independientes restar costos y gastos. Estos artículos disponen:

**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).

**ARTÍCULO 107. Las expensas necesarias son deducibles.** Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.

[...].

Analizó la Corte:

"31. Con todo, subsiste la posibilidad planteada por el Procurador General de la Nación, de acuerdo con la cual la disposición acusada es constitucional, pues la detracción de costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes sí puede realizarse, con base en las reglas generales sobre deducciones en tanto factor para la definición de la renta líquida gravable. Como se señaló en el fundamento 21.2 de esta sentencia, el artículo 26 del Estatuto Tributario determina que la renta bruta se obtiene de restar, *"cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos"*. Por lo tanto, es en esa operación donde se imputarían el descuento por costos y gastos. De la misma manera, el artículo 107 de dicho Estatuto determina que son *"deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades*

*productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.”*

Sin embargo, la Corte comparte la postura expuesta por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, según la cual esa conclusión presenta dos falencias principales, las cuales le restan idoneidad. En primer lugar, en lo que respecta al artículo 26 del Estatuto Tributario, la norma es expresa en señalar que la deducción de los costos opera “*cuando sea el caso*”. En el fundamento jurídico anterior se indicó que, en el actual esquema de regulación del impuesto de renta, cuando el Legislador optó por permitir la detracción de costos y gastos, así lo hizo de manera expresa. Entonces, puede razonablemente inferirse que en el caso de las rentas de trabajo no opera la deducción en comento ante la ausencia de norma particular que así lo permita, por lo que “*no sería del caso*” aplicar la resta de costos y gastos de los trabajadores independientes en el proceso de depuración de la renta líquida. Idéntica conclusión puede plantearse frente a lo regulado en el artículo 107 del Estatuto Tributario, puesto que es válido afirmar, y efectivamente así lo hacen los intervinientes oficiales, que la regulación basada en el sistema cedular implica que solo las posibilidades expresas de detracción al interior de la cédula son las únicas procedentes, de modo que una regla de carácter general no sería suficiente para validar la deducción de costos y gastos en el caso particular de la cédula de rentas de trabajo.

En otros términos, la depuración de la renta líquida gravable es, bajo el actual régimen legal de impuesto a la renta, regulada por una norma especial frente a cada cédula. Por ende, una interpretación restrictiva de dicha norma especial llevaría necesariamente a la conclusión que las disposiciones generales sobre deducciones y en particular el artículo 107 del Estatuto Tributario, no sirven de base suficiente para permitir la detracción de los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes. Esto, más aún, si se tiene en cuenta que, como se señaló anteriormente, el Legislador ha previsto específicamente en qué cédulas es posible hacer esa detracción, excluyéndose de manera expresa la relativa a las rentas de trabajo.

En segundo lugar, como se evidenció en el análisis sobre admisibilidad del cargo, incluso la regulación reglamentaria contenida en el artículo 1.2.1.20.5 del Decreto 1625 de 2016, es específica en afirmar que para el caso de la cédula correspondiente a las rentas de trabajo no serán aceptados los costos y gastos como rubros para la detracción del impuesto a la renta. En ese sentido, la interpretación ofrecida por el Ministerio Público entraría en contradicción con la comprensión gubernamental sobre la materia que, conforme con la naturaleza del sistema cedular, para la definición de la base gravable del impuesto a la renta reitera la proscripción de los descuentos y beneficios que no sean expresamente dispuestos al interior de cada cédula, como se ha explicado insistentemente en esta sentencia.

[...]



No corresponde a la Sala en esta sentencia hacer una valoración sobre el alcance de las definiciones anteriores [definiciones de "costo" según las NIIF], propias de la actividad contable. Basta evidenciar, a efectos de la resolución del cargo propuesto, que los conceptos costos y gastos corresponden a realidades económicas diferenciadas, razón por la cual la fórmula general de depuración de la renta líquida de que trata el artículo 26 del Estatuto Tributario no es suficiente para fundamentar la mencionada detracción. Por lo tanto, la exequibilidad planteada por el Procurador General no resulta acertada". (Subrayamos).<sup>17</sup>

Con base en este razonamiento, la Corte declaró la exequibilidad condicionada del art. 336 ET, tal como fue modificado por la ley 1819 *"EN EL ENTENDIDO que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta."* (Subrayamos).

### **3.2.3.2. Los trabajadores independientes no pueden detraer costos o gastos de las rentas de trabajo**

El art. 336 ET, tal y como fue modificado por el art. 33 de la Ley 1943, prohíbe que los contribuyentes que perciban rentas de trabajo en condición de independientes puedan detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta

Como ya se indicó, de acuerdo con el art. 335 ET, en la cédula general se deben incluir las rentas de trabajo, las rentas de capital y las rentas no laborales.

El art. 336 ET, en la versión modificada por la Ley 1943 de 2018, establece que, para calcular la renta líquida de la cédula general, se deben sumar *"los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales"*<sup>18</sup>. Los ingresos se pueden depurar con los conceptos taxativamente previstos en los numerales 2 a 4 del art. 336 ET:

2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.

---

<sup>17</sup> *Ibidem*.

<sup>18</sup> En realidad, se deben exceptuar también las rentas de pensiones. Como ya se explicó, esta omisión se origina en la intención del Gobierno de incluir las rentas de pensiones en la cédula general. El Congreso decidió conservar la Cédula de Pensiones, pero en el texto final de la ley no se armonizó el numeral 1 del art. 336 con el art. 337 ET (que define la cédula de rentas de pensiones).

3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de 5.040 UVT\*.

4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas. (Destacamos).

Es claro que, para establecer la renta líquida cedular de la cédula general, la norma limita la posibilidad de restar costos y gastos procedente únicamente a dos tipos de rentas: las no laborales y las de capital. Las rentas de trabajo, por lo tanto, no pueden ser depuradas con costos y gastos, con lo cual se evidencia que la norma reproduce la prohibición que ya había sido objeto de reproche constitucional en la sentencia C-120 de 2018.

El análisis que realizó la Corte en la sentencia C-120-18 para determinar si existía posibilidad de que los trabajadores independientes restaran costos o gastos amparados en una norma distinta del art. 336 ET resulta aplicable al nuevo artículo 336 ET. En particular, y como dijo la Corte:

Bajo el esquema propuesto, entonces, las cédulas operan como un mecanismo de compartimentación cerrada, en donde la depuración de los ingresos se da exclusivamente al interior de cada cédula, lo que implica que los beneficios tributarios no puedan trasladarse a otras. En otras palabras y como lo expresa la exposición de motivos [de la Ley 1819], *"la cedulación permite que el régimen jurídico aplicable a cada renta no afecte a ninguna otra, y que la base gravable no se vea disminuida indebidamente por deducciones, beneficios tributarios, y costos y gastos que solo deban ser imputados a una renta. Como resulta del proceso de depuración de cada cédula se obtendrán rentas líquidas cedulares, que se sumarán para obtener la renta líquida gravable a la que se aplicará la tarifa establecida en el artículo 241 del E.T."*

[...]

"la regulación basada en el sistema cedular implica que solo las posibilidades expresas de detracción al interior de la cédula son las únicas procedentes, de modo que una regla de carácter general no sería suficiente para validar la deducción de costos y gastos en el caso particular de la cédula de rentas de trabajo".<sup>19</sup>

El numeral 4 el nuevo art. 336 ET, expresamente, permite que sólo las rentas no laborales y las de capital puedan ser depuradas con costos y gastos, lo cual excluye de tal beneficio a las rentas de trabajo. Esta limitación, inocua para las personas naturales asalariadas, toda vez que los costos y gastos asociados con la prestación del servicio son asumidos por el empleador,

---

<sup>19</sup> Sentencia C-120 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado



lleva a que los trabajadores que prestan servicios personales independientes resulten gravados sobre una base tributaria que no consulta su real capacidad económica que se ve aminorada por los costos y gastos que deben sufragar para prestar el servicio.

### **Los pronunciamientos de la Dian sobre el tema**

Esta lectura jurídica del nuevo art. 336 ET es ratificada por la interpretación oficial de la Dirección de Impuestos de Aduanas Nacionales -Dian-<sup>20</sup>, que en el Oficio (concepto) 00436 [0680] del 21 de marzo de 2019 (**Anexo 2** de esta demanda), respondió la pregunta:

"1. Según el art. 336 del Estatuto Tributario (ET), modificado por la Ley 1943, y bajo las premisas de orden constitucional fijadas en las sentencias C-120 de 2018 y C-668 de 2015 ¿una persona natural que obtiene rentas de trabajo como resultado de la prestación de servicios personales independientes tiene derecho a depurar las rentas de trabajo con los costos y gastos en que haya incurrido para la prestación del servicio?"

en los siguientes términos:

"Una de las reglas de depuración previstas en este artículo consagra de manera expresa la posibilidad de deducir los costos y los gastos imputables a las rentas no laborales y de capital, tal como lo señala su numeral 4°:

*'4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas.'*

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como este tratamiento no se hace extensivo a las rentas de trabajo, razón por la cual **para el año gravable 2019 y, hasta que no exista disposición legal en contrario, las personas naturales que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o**

---

<sup>20</sup> El art. 113 de la Ley 1943 de 2018, estableció:

ARTÍCULO 113°. Los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión de normativa y doctrina de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. Los contribuyentes solo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley. (Subrayamos).

**legal y reglamentaria, no podrán restar los costos y gastos imputables a la mismas".** (Los destacados en este párrafo son nuestros).

En el Oficio radicado No. 10000010202-00244 (incluido en esta demanda como **Anexo 3**), resultado de una consulta formulada por el Representante a la Cámara, Germán Navas Talero, afirma el señor director de la Dian, José Andrés Romero Tarazona:

"Dentro de las reglas de depuración previstas para determinar la renta líquida gravable, el numeral 4º del artículo 336 del Ordenamiento Tributario, señala que de las rentas no laborales, se podrán detraer los costos y los gastos imputables a esas rentas, que cumplan con los requisitos generales previstos en el mencionado cuerpo normativo para su procedencia, tratamiento que no se contempla de manera expresa para las rentas laborales obtenidas por personas naturales que presten servicios personales en calidad de trabajadores independientes, razón por la que para el año gravable 2019 y hasta que no exista disposición legal en contrario, estas personas no podrán restar de sus rentas laborales los costos y gastos imputables a la mismas." (El subrayado no es del texto).

La respuesta del director de la Dian, como se puede concluir de la lectura de los dos oficios parcialmente transcritos, es coincidente con la fijada por la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Dirección de Gestión Jurídica de esa entidad.

**La situación para los trabajadores independientes es más gravosa con el art. 336 ET modificado por el art. 33 de la Ley 1943.**

En este punto se debe llamar la atención en que la reproducción legal de la prohibición que había objeto de reproche constitucional en la sentencia C-120-18 resulta más gravosa por cuenta de los dictados de la Ley 1943 de 2018, según se explica en este aparte.

#### **a. Las rentas de trabajo y no laborales en la Ley 1819 de 2016**

Como se comentó, el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por la Ley 1819, creó cinco cédulas, cada una correspondiente a un tipo de renta, a saber: trabajo, pensiones, capital, dividendos y participaciones, y no laborales.

Las rentas de trabajo incluían los ingresos previstos en el art. 103 ET, que, en general, incluyen todo tipo de compensación derivada de la prestación de servicios personales.

Por otra parte, la cédula de rentas no laborales incluía, según el art. 340 (derogado expresamente en el art. 122 de la Ley 1943), "todos los [ingresos] que no se clasifiquen expresamente en ninguna de las demás cédulas". Pero adicionalmente incluía:

"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 trabaja-



dores 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”.<sup>21</sup> (El subrayado no es del texto original).

Así las cosas, en las vigencias 2017 y 2018, una persona natural que percibiera ingresos que, en principio, tenían la vocación de ser rentas de trabajo por tratarse de una compensación por servicios personales (art. 103), pero si para la prestación del servicio vinculaba mediante contrato laboral o de prestación de servicios a dos o más personas, durante 90 o más días continuos o discontinuos<sup>22</sup>, estaba en la obligación de registrar esos ingresos como rentas *no laborales*.

Ahora bien, las rentas no laborales sí permitían la detracción de costos y gastos, por lo que personas naturales que desarrollaban empresa, y se apoyaban para ello en dos o más personas durante 90 o más días, no tenían la limitación impuesta por el art. 336 ET.

Así las cosas, si -para ejemplificar la explicación- un odontólogo independiente contaba con los servicios de un asistente dental y un recepcionista, debía clasificar los ingresos por la prestación de sus servicios como rentas no laborales. Ello le permitía depurar su denunciario rentístico con los costos y gastos en que incurría en el ejercicio de su profesión, tales como arriendo del consultorio y/o de la unidad dental, costos de materiales, servicios públicos, capacitación profesional, publicidad, salarios u honorarios de sus colaboradores, etc.

Por el contrario, un colega que prestaba el servicio en condiciones iguales en todo, menos en que sólo contaba con los servicios de un asistente dental, debía clasificar sus ingresos como rentas de trabajo, lo cual le impedía restar todos los costos y gastos en que incurría al prestar sus servicios, esto es, pagar impuestos sobre los ingresos brutos, desconociendo la capacidad económica tributaria, y generando una evidente inequidad frente a su colega. Esta inequidad fue el objeto de la demanda del Expediente D-12052-17 que concluyó con la sentencia C-120-18, que le permite a ambos profesionales, por igual, depurar sus ingresos con los costos y gastos procedentes.

#### **b. Las rentas de trabajo y no laborales en la Ley 1943 de 2018**

Como se explicó brevemente en el numeral 3.1.5, y se lee directamente del texto de los nuevos art. 330 y 335 ET, desde la vigencia 2019 toda compensación por servicios personales, sin excepción alguna, constituye rentas de trabajo. En efecto, la excepción que preveía el régimen anterior, según la cual cuando una persona natural prestaba el servicio personas

---

<sup>21</sup> Más adelante, el Dec. 2250 de 2017, incorporado al Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria, incluyó, extendió los ingresos que se debían clasificar como no laborales a las “compensaciones por servicios personales” en general, y no sólo a los honorarios (art. Art. 1.2.1.20.2., num. 4 y 1.2.1.20.3).

<sup>22</sup> Más adelante el reglamento agregaría una la limitación adicional: que los 90 días deben contarse en una misma vigencia fiscal.

vinculando a la actividad a dos o más personas durante 90 o más días debía clasificar sus rentas en la cédula no laboral, fue suprimida del ordenamiento jurídico.

En consecuencia, todas las personas naturales deben registrar los ingresos que se deriven de la prestación de servicios personales en la cédula general, bajo el tratamiento de rentas de trabajo. Esto, se insiste, sin que sea relevante que el contribuyente haya contratado dos o más personas, durante cualquier tiempo, para prestar el servicio.

**c. La Ley 1943 agravó la situación para las personas naturales que vinculaban empleados o contratistas para prestar el servicio, ya que ahora también son objeto de la inequidad reprochada por la Corte.**

Como se explicó, las personas naturales que, hasta el año 2018, contrataban dos o más personas durante 90 o más días para la prestación de sus servicios, no quedaban cobijados por la inequidad -censurada en las sentencias C-668 de 2015 y C-120 de 2018- de no poder restar costos o gastos procedentes. (Inequidad a la que no escapaban quienes, en uso de la libre configuración y ejercicio de su trabajo, no cumplían esta condición de contratación).

Del análisis del literal precedente, se concluye fácilmente que, a partir de 2019, y como resultado del nuevo texto del art. 336 ET, todas las personas naturales que presten servicios como independientes, sea que vinculen contratistas o no, deben clasificar los ingresos que compensen sus servicios personales como rentas de trabajo, y en virtud del numeral 4 de dicho artículo, les quedó vedado depurarlos con costos o gastos procedentes.

Como se puede concluir, no sólo se reproduce materialmente la disposición censurada, sino que se extiende a todo el universo de personas naturales que prestan servicios personales en calidad de independientes, lo cual hace que la nueva norma -en la forma aún más amplia en que fue reproducida la prohibición censurada por la Corte- sea aún más reprochable desde la óptica del principio de equidad previsto en los art. 95.9 y 363 de la Carta.

Es decir, el desconocimiento de la sentencia C-120-18 en la Ley 1943 de 2018 no sólo hizo que se conservara la inequidad tributaria en contra de los trabajadores independientes (afirmación que se sustenta en detalle en el numeral 3.2 de esta demanda), sino que de hecho agravó la situación de inconstitucionalidad reprochada por la Corte, ya que excluyó de la posibilidad de restar costos y gastos a ciertos trabajadores independientes que, según el régimen vigente hasta el año gravable 2018, debían clasificar (parcial o totalmente) sus ingresos en rentas no laborales, cédula que sí permitía la detracción de tales conceptos al calcular la renta líquida.



### **3.2.4. El texto del art. 336 ET demandado infringe el mismo parámetro de control que el que fue violado en el art. 336 ET, modificado por la Ley 1819**

La reproducción material de la prohibición de detraer costos y gastos a las personas naturales que devengan rentas de trabajo por la prestación de servicios en una relación distinta de la laboral o legal y reglamentaria es violatoria de los artículos 95.9 y 363 de la Constitución.

En el mismo sentido que lo dispuesto en el art. 336 ET, tal como fue dictado en la Ley 1819, el nuevo artículo 336 limita por igual a los contribuyentes que perciben rentas de trabajo en condición de asalariados y a aquéllos que lo hacen en condición de trabajadores independientes. Esta igualación resulta en una discriminación negativa en contra de los trabajadores independientes, quienes deben, a diferencia de los asalariados, asumir de su propio peculio las expensas -costos y gastos- necesarias para prestar el servicio.

El pronunciamiento de la Corte en la sentencia C-668-15 fue inequívoco al reprochar la inequidad en dicho tratamiento, y así lo trajo a colación en la sentencia C-120-18:

“26.1 La vulneración del principio se originaba en su dimensión vertical, puesto que desconocía la capacidad de pago de los trabajadores por cuenta propia, al igualarla indebidamente a la de los asalariados. Para la Corte, “la medida legislativa desconoce la capacidad de pago de los empleados 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. [...] 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.’

[...].

27. Con base en estas dos consideraciones, la Corte concluyó que no resultaba razonable ni proporcional la prohibición de reconocimiento de costos y gastos para los trabajadores independientes para la definición de la base gravable del impuesto a la renta. Ello debido a que una regla de ese carácter ‘(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.’ Por ende, declaró inexecutable la expresión acusada.”<sup>23</sup> (Se subraya).

---

<sup>23</sup> Sentencia C-120-18. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. La expresión acusada correspondía al párrafo 4º del artículo 206 del Estatuto Tributario, según su modificación por el artículo 26 de la Ley 1739 de

La Corte, en la sentencia C-120 de 2018, no dejó dudas sobre la situación económica diferente en que se encuentra un trabajador independiente asalariado frente a uno independiente:

"Es evidente que los trabajadores independientes y los asalariados están en situaciones diferentes en lo que respecta a su capacidad económica. Como lo explican varios de los intervinientes, la diferencia se concentra en que (i) mientras los asalariados no deben asumir los costos y gastos para la generación de sus ingresos, los trabajadores independientes sí deben cubrir esos costos de los ingresos brutos que reciben; (ii) los ingresos de los trabajadores asalariados son por lo general constantes, mientras que los de los independientes son intrínsecamente variables; y (iii) los riesgos asociados a la labor desarrollada por el asalariado son, por principio, asumidos por el empleador, mientras que esa misma responsabilidad recae de manera exclusiva en el trabajador independiente.

Ahora bien, mientras que las dos últimas hipótesis pueden válidamente plantearse que son en todo caso contingentes, la primera se muestra necesaria. La generación de ingresos del trabajador independiente requiere innegablemente de inversiones en infraestructura, herramientas y equipos, pago de diversos suministros, servicios públicos, etc. En el caso de los trabajadores asalariados, tales costos son asumidos por el empleador. Esta diferencia tiene efectos concretos en la definición de la base gravable del impuesto de renta, puesto que mientras para el caso del trabajador asalariado existe relativa identidad entre los ingresos netos y los salarios, en el escenario fiscal del trabajador independiente, las sumas recibidas en virtud del respectivo contrato son ingresos brutos, a los cuales habrá que restarle los costos y gastos antes mencionados, luego de lo cual se obtienen los ingresos netos y a partir de allí la renta líquida gravable.

En consecuencia, como también lo ha reconocido la Corte, es necesario contar con un mecanismo para el reconocimiento fiscal de dichos costos y gastos, en particular cuando el Legislador ha escogido la vía de igualación entre los trabajadores independientes y los asalariados para la determinación de la base gravable del impuesto de renta. Esto, habida cuenta de las razones expuestas, que dejan claro la diferencia de capacidad económica entre ambas categorías de contribuyentes".<sup>24</sup>

La plena identidad de efectos en relación con la depuración de las rentas en los textos del art. 336 ET, antes y después de la expedición de la Ley 1943 de 2018, lleva a concluir que la *ratio*

---

2014. Esta disposición disponía que los trabajadores independientes "no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de los 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".

<sup>24</sup> *Ibidem*.



*decidendi* de la sentencia C-120-18, parcialmente transcrita, resulta aplicable en toda su extensión a la norma demandada. Las conclusiones de la sentencia, por tanto, resultan igualmente predicables sobre el nuevo texto del art. 336 ET, que para mejor referencia se transcriben de nuevo:

"[...] la igualación para efectos de depuración de la renta líquida con los trabajadores asalariados es inequitativa, puesto que ambos sujetos tienen capacidades económicas disímiles. Ello en virtud de que los trabajadores independientes asumen costos, gastos y riesgos que los asalariados no están obligados a solventar.

De otro lado, también se demuestra la afectación del principio de equidad tributaria por el hecho que la imposibilidad legal de detracción de los costos y gastos mencionados puede tornar el impuesto en confiscatorio. Esto en el escenario en que tales rubros superen los ingresos, caso en el cual la depuración de la renta líquida, al no poder detraer los costos y gastos, obligaría al trabajador independiente a declarar y pagar el impuesto de renta, a pesar de la ausencia material de ingresos".<sup>25</sup>

Por todo lo anterior, se concluye que la norma demandada reproduce en sus efectos materiales del art. 336 ET anterior, y que es igualmente violatoria del principio de equidad consagrado en los art. 95.9 y 363 Superiores, lo cual muestra la identidad del cargo y permite concluir que se da el supuesto doctrinario para configurar la cosa juzgada material.

### **3.2.5. El texto del art. 336 ET, tal como fue modificado por el art. 33 de la Ley 1943 es cosa juzgada material en sentido estricto**

La jurisprudencia ha distinguido dos eventos en relación con la cosa juzgada material: cosa juzgada material en sentido *estricto* y en sentido *lato* o *amplio*:

"(i) La cosa juzgada *material en sentido estricto*, que se presenta cuando concurren los siguientes elementos:

- '1. Que un acto jurídico haya sido previamente declarado inexecutable.
2. Que la disposición demandada se refiera al mismo sentido normativo excluido del ordenamiento jurídico, esto es, que lo reproduzca ya que el contenido material del texto demandado es igual a aquel que fue declarado inexecutable. Dicha identidad se aprecia teniendo en cuenta tanto la redacción de los artículos como el contexto dentro del cual se ubica la disposición demandada, de tal forma que si la redacción es diversa pero el contenido normativo es el mismo a la luz del contexto, se entiende que ha habido una reproducción, y, por el contrario, si la redacción es

---

<sup>25</sup> *Ibidem*.

igual pero del contexto se deduce un significado normativo distinto, se entiende que no se realizó una reproducción.

3. Que el texto de referencia anteriormente juzgado con el cual se compara la "reproducción" haya sido declarado inconstitucional por "razones de fondo", lo cual significa que la *ratio decidendi* de la inexequibilidad no debe haber reposado en un vicio de forma.

4. Que subsistan las disposiciones constitucionales que sirvieron de fundamento a las razones de fondo en el juicio previo de la Corte en el cual se declaró la inexequibilidad.' (Cfr. Sentencia C-1173 de 2005).

En consecuencia, cuando se presentan estos cuatro elementos, la norma reproducida, también debe ser declarada inexecutable por la violación del mandato dispuesto en el artículo 243 de la Constitución Política, pues éste limita la competencia del legislador para expedir la norma ya declarada contraria a la Carta Fundamental.

(ii) La cosa juzgada *material en sentido lato o amplio*, ocurre cuando existe un pronunciamiento previo declarando la exequibilidad de la norma demandada cuyo contenido normativo es igual al actualmente atacado."<sup>26</sup>

En el presente numeral se demostrar que en el caso de la norma demandada se dan los cuatro supuestos previstos en la jurisprudencia para que se configure la cosa juzgada material en sentido estricto.

**3.2.5.1.1.** *Que un acto jurídico haya sido previamente declarado inexecutable (o que se haya condicionado su exequibilidad.*

Para los efectos de establecer la cosa juzgada material, no es rigurosamente necesario que se haya producido un fallo de inexequibilidad, esto es, que se haya expulsado del ordenamiento legal una norma contraria a la Carta. Por el contrario, es suficiente que la Corte haya resuelto que el acto jurídico no se ajustaba a la Constitución, y que su pronunciamiento se haya orientado a modular sus alcances para ajustarla a los preceptos constitucionales, tal y como sucedió con el artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016.

El art. 336 ET, tal y como fue modificado por la Ley 1819, rezaba:

**Artículo 336. <Modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016>. Renta líquida cedular de las rentas de trabajo.** Para efectos de establecer la renta líquida

---

<sup>26</sup> Sentencia C-241-2012, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva. Cfr. sentencia C-259-2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.



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.

Este acto jurídico fue objeto de censura constitucional, al no permitirles a las personas naturales que obtuvieran rentas de trabajo derivadas de la prestación de servicios en calidad de independientes depurar su renta líquida con los costos y gastos en que incurrieron en la prestación del servicio. En la sentencia C-120-2018, la corte resolvió

“Declarar **EXEQUIBLE** el inciso primero del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, **EN EL ENTENDIDO** que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta”.

**3.2.5.1.2.** *Que la disposición demandada se refiera al mismo sentido normativo excluido del ordenamiento jurídico, esto es, que lo reproduzca ya que el contenido material del texto demandado es igual a aquel que fue declarado inexecutable, teniendo en cuenta el contexto dentro del cual se ubica la norma examinada.*

#### **a. La disposición reproducida**

Como se demostró en el presente acápite, el art. 336 ET, modificado por el art. 33 de la Ley 1943 de 2018, reproduce la prohibición a los trabajadores independientes de depurar sus rentas de trabajo con costos y gastos procedentes contenida en el anterior art. 336 ET. Esta prohibición había sido excluida del ordenamiento legal por la Corte, cuando sentenció, en forma expresa, que los trabajadores independientes “*pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta*” (Sentencia C-120-18).

No obstante, y como se concluyó del análisis contenido en este numeral, el legislador de 2018 estableció con claridad en el numeral 4 del art. 336 ET que solamente “*En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas*”. En las rentas de trabajo no es posible la detracción de costos y gastos.

Resulta palmario que el legislador reprodujo la prohibición censurada por la Corte en la sentencia C-120-18. No obstante que la sentencia fue clara al modular la prohibición, y resolver que los trabajadores independientes “*pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta*”, el art. 33 de la Ley 1943, al modificar el art. 336 ET, no hace diferenciación alguna en el tipo

de contribuyente que obtiene las rentas de trabajo, lo cual significa -como se explica en el análisis de la norma y lo ratifica el concepto jurídico de la Dian- que, en relación con los trabajadores independientes, se revive la prohibición que en forma expresa había vedado el juez constitucional.

**b. La norma reproducida se encuentra en el mismo contexto normativo de la norma censurada constitucionalmente**

De otra parte, es claro que el art. 336 ET contenido en la Ley 1819 de 2016 y el art. 336 ET modificado por la Ley 1943 de 2018 se dictaron en el mismo contexto normativo, a saber, la depuración de la renta líquida cedular de las personas naturales.

Si bien en la versión de la norma expedida en 2016 las rentas de trabajo correspondían a una cédula independiente, mientras que la versión de 2018 estas rentas se integraron -junto con las rentas de capital y no laborales- a la cédula general, no queda duda en que se debe dar un tratamiento separado a los costos y gastos según el *tipo de renta*. Esta conclusión se deriva del amplio análisis realizado en este numeral, y de la lectura directa del num. 4 del art. 336 ET, que precisa que *"En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas"*, dejando a la rentas de trabajo por fuera de la posibilidad de ser depuradas con costos o gastos, prohibición que, sin consultar lo resuelto en las sentencias C-668-15 y C-120-18, cubre por igual a trabajadores asalariados e independientes.

El resto del contexto normativo del impuesto sobre la renta de las personas naturales no tuvo modificación alguna que subsane el vicio de constitucionalidad del art. 336 ET en el aparte que se demanda, afirmación que fue confirmada por la Dian en los oficios parcialmente transcritos arriba (incluidos como Anexos 1 y 2 de esta demanda).

**3.2.5.1.3.** *Que el texto de referencia anteriormente juzgado con el cual se compara la "reproducción" haya sido declarado inconstitucional por "razones de fondo", lo cual significa que la ratio decidendi de la inexequibilidad no debe haber reposado en un vicio de forma.*

La Sentencia C-120-2018 se produjo por razones de fondo y no de forma. Ello se infiere directamente de la misma resolución plasmada en la sentencia, que modula el artículo para ajustarlo a la Carta. En el acápite "Conclusiones" de la Sentencia C-120-18, la Corte expresa los motivos de fondo que sustentan el fallo:

"32. Con base en lo expuesto, la Corte concluye que la norma acusada incurre en una vulneración al principio de equidad tributaria, en su componente vertical. Esto debido a que, si bien incorpora los ingresos que perciben los trabajadores por cuenta propia dentro de la cédula de rentas de trabajo, impide la detracción de los costos y gastos



en que necesariamente incurre. Por ende, la igualación para efectos de depuración de la renta líquida con los trabajadores asalariados es inequitativa, puesto que ambos sujetos tienen capacidades económicas disímiles. Ello en virtud de que los trabajadores independientes asumen costos, gastos y riesgos que los asalariados no están obligados a solventar.

De otro lado, también se demuestra la afectación del principio de equidad tributaria por el hecho que la imposibilidad legal de detracción de los costos y gastos mencionados puede tornar el impuesto en confiscatorio. Esto en el escenario en que tales rubros superen los ingresos, caso en el cual la depuración de la renta líquida, al no poder detraer los costos y gastos, obligaría al trabajador independiente a declarar y pagar el impuesto de renta, a pesar de la ausencia material de ingresos”.<sup>27</sup>

Incluso, la Corte precisa que se reitera la jurisprudencia que había fijado en la sentencia C-668-2015. Cierra la Corte las conclusiones de la sentencia, en los siguientes términos:

“Al respecto, debe resaltarse que la razón de la decisión prevista en la sentencia C-668 de 2015 configura precedente para resolver esta materia, en la medida en que dicho fallo resolvió un problema jurídico análogo, en el que también se analizaba la incompatibilidad entre el principio de equidad tributaria y la inexistencia de un mecanismo para la detracción, en la base líquida gravable del impuesto de renta, de los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes. En consecuencia, la Sala reitera las reglas jurisprudenciales establecidas por dicho precedente.

33. Comprobada esta circunstancia, la Sala considera que la vulneración de la equidad tributaria se conjura mediante la exequibilidad condicionada de la norma acusada, a fin que la misma permita la detracción en comento. Por lo tanto, se declarará exequible la expresión acusada del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, en el entendido que quienes perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta”.<sup>28</sup>

**3.2.5.1.4.** *Que subsistan las disposiciones constitucionales que sirvieron de fundamento a las razones de fondo en el juicio previo de la Corte en el cual se declaró la inexequibilidad.*

Como se lee en el aparte de la sentencia C-120-18 transcrito en el numeral precedente, el art. 336 ET, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, fue reprochado constitucionalmente

---

<sup>27</sup> Sentencia C-120-18

<sup>28</sup> *Ibidem*.

porque la Corte concluyó que "la norma acusada incurre en una vulneración al principio de equidad tributaria, en su componente vertical".

La Corte resolvió las peticiones de la demanda (expediente D-12052 de 2018), que se fundamentaron en la violación de los artículos 95, numeral 9, y 363 de la Constitución, tal y como se lee en la sentencia:

"Los demandantes consideran que el aparte acusado desconoce el principio de equidad tributaria de que tratan los artículos 95-9 y 363 de la Constitución. Esto debido a que equipara indebidamente a los trabajadores asalariados y a los independientes, en lo que respecta al pago del impuesto a la renta, pues impide que los segundos puedan descontar, en la determinación de la renta líquida gravable, los costos y gastos en que incurren para ejercer su actividad y que son sustancialmente mayores a los de los trabajadores dependientes".<sup>29</sup>

Las disposiciones constitucionales mencionadas, que sirvieron de fundamento a las razones de fondo en el juicio previo de la Corte en el cual se declaró la exequibilidad condicionada del art. 336 ET, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, reproducido en su contenido material por el art. 33 de la Ley 1819, subsisten en el texto constitucional.

### **3.2.6. La Corte debe estarse a lo resuelto a las sentencias C-668 de 2015 y C-120 de 2018**

Quedó demostrado en el numeral 3.2.5. que el legislador incurrió en una violación al artículo 243 de la Carta Política pues:

(i) desconoció que el fallo que la Corte dictó en la sentencia C-120-18 hizo tránsito a cosa juzgada constitucional, y

(ii) reprodujo el contenido material del acto jurídico declarado contrario a la Constitución por razones de fondo en la referida sentencia, no obstante que en la Carta subsisten las disposiciones que sirvieron para hacer la confrontación entre el texto del art. 336 ET, tal como fue modificado por la Ley 1819, y la Constitución.

Pese a que el texto de la norma demandada es diferente al reprochado en la sentencia C-120 de 2018, produce los mismos efectos jurídicos que la norma previamente estudiada por la Corte en este pronunciamiento, pues ella tenía como consecuencia directa imposibilitarles a trabajadores independientes detraer de sus rentas de trabajo los costos y gastos procedentes.

Ha dicho la Corte:

---

<sup>29</sup> *Ibidem*.



"[...] de acuerdo con la jurisprudencia vigente pueden enunciarse las siguientes reglas generales: (i) [...]; (ii) si la decisión previa fue de inexequibilidad y existe cosa juzgada material, la Corte deberá estarse a lo resuelto y declarar nuevamente la inexequibilidad de la disposición por desconocimiento del artículo 243 de la Constitución; [...]"<sup>30</sup>

y en especial cuando se trata de sentencias de exequibilidad condicionada, como es el caso de la C-120-18, precisó la Corte:

"La cosa juzgada, adicionalmente, asegura el principio de supremacía constitucional, en tanto las decisiones que definen la constitucionalidad de una norma y que, por ende, tienen el propósito de asegurar la integridad de la Carta, no pueden ser, como regla general, discutidas o enervadas con posterioridad. Por último, la cosa juzgada garantiza el derecho a la igualdad, pues el sentido y alcance de las leyes adquieren estabilidad luego de una decisión de la Corte, en especial cuando emite sentencias interpretativas, de exequibilidad condicionada".<sup>31</sup> (El subrayado no es del texto original).

En consecuencia, sobre la base de las decisiones plasmadas en la sentencia C-668-15 y -en especial- en la sentencia C-120-18, y establecida la existencia de cosa juzgada material, le corresponde a la Corte, como respetuosamente se lo solicitamos, estarse a lo resuelto en dichas sentencias, y resolver favorablemente sobre las pretensiones de esta demanda.

### **3.3. Violación al concepto de equidad tributaria**

En este acápite se presentará el principio de equidad tributaria, tal y como ha sido desarrollado por la jurisprudencia constitucional. En este contexto, se mostrará que la prohibición que impone al artículo demandado a los trabajadores independientes de depurar sus rentas de trabajo con costos y gastos constituye una violación al principio de equidad tributaria previsto en los art. 95.9 y 363 de la Carta Política.

#### **3.3.1. El principio constitucional de equidad tributaria**

El constituyente incluyó en la Constitución Nacional, puntualmente en el artículo 95.9, un vínculo específico entre el deber de tributar y la equidad en el cumplimiento de dicho deber. En el artículo citado se establece como uno de los deberes del ciudadano, contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. De la misma forma, el artículo 363 de la Constitución prevé que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, proscribiéndose la irretroactividad de la ley tributaria.

---

<sup>30</sup> Sentencia C-007-2016. M.P. Alejandro Linares Cantillo

<sup>31</sup> Sentencia C-334 de 2017. M.P. (E) José Antonio Cepeda Amarís

En la sentencia C-120 de 2018, la Corte Constitucional reiteró el contenido y alcance del principio de equidad tributaria, así como su vínculo con el principio de justicia predicable del sistema fiscal, recordando que lo anterior se ha construido a través de un precedente constitucional reiterado y estable. En la misma, recordó que en la sentencia C-668 de 2015 había afirmado que la equidad tributaria debe entenderse como *"un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión"*.<sup>32</sup>

A su vez, reiteró las dos dimensiones que se incluyen dentro del concepto de equidad tributaria: la horizontal y la vertical, y precisó la Corte de qué tratan: *"(i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto."*<sup>33</sup>

Por lo anterior, más allá que la equidad tributaria es un principio sobre el sistema tributario en su conjunto, *"su componente horizontal es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo. En cambio, el componente vertical guarda identidad de propósitos con el principio de progresividad tributaria, el cual se predica no de los contribuyentes individualmente considerados, sino del sistema impositivo en su conjunto."*<sup>34</sup>

La Corte ha desarrollado jurisprudencialmente en innumerables pronunciamientos los principios constitucionales que debe observar el legislador al decretar los tributos. En la Sentencia C-913-11, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, precisó la Corte:

**"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>35</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>36</sup>. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido

---

<sup>32</sup> Sentencia C-668-15, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

<sup>33</sup> Sentencia C-120 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

<sup>34</sup> *Ibidem*.

<sup>35</sup> Sentencia C-643 de 2002.

<sup>36</sup> Sentencia C-804 de 2001.



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>37</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>38</sup>. Según lo ha explicado esta Corporación, la equidad se proyecta no 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>39</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 en cuestión”.<sup>40</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>41</sup> [...].

### **3.3.2. Las rentas de trabajo no pueden ser depuradas con costos o gastos**

Como se explicó ampliamente en el concepto del cargo por cosa juzgada material, en especial en el numeral 3.2.3.2, el art. 336 ET, tal y como fue modificado por el art. 33 de la Ley 1943, prohíbe que los contribuyentes que perciban rentas de trabajo puedan detraer, para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, los costos y gastos procedentes, es decir, aquéllos en que hayan incurrido en la prestación del servicio, que tengan relación con la actividad productora de renta, y que se ajusten a las condiciones y limitaciones previstas en los art. 107 y siguientes del ET.

En aras de la secuencia argumentativa del cargo de violación constitucional al principio de inequidad tributaria, se procede a hacer un breve recuento de los razonamientos expuestos

---

<sup>37</sup> Sentencia *ibidem*, recogiendo a su vez los planteamientos expuestos por la Corte en la Sentencia C-183 de 1998.

<sup>38</sup> Sentencia C-1003 de 2004.

<sup>39</sup> Sobre el tema, se pueden consultar, entre otras, las Sentencias C-419 de 1995, C-804 de 2001, C-1003 de 2004, C-664 de 2009 y C-368 de 2011.

<sup>40</sup> Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil).

<sup>41</sup> Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil)

en el primer cargo de esta demanda, y que demuestran que, para establecer la renta líquida de la cédula general, no es posible depurar las rentas de trabajo con costos o gastos:

a. El num. 4 del nuevo art. 336 ET precisa: ***"En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas"*** (destacamos). Así las cosas, la norma limita la posibilidad de detraer costos y gastos sólo a dos tipos de rentas: las no laborales y las de capital, con lo cual excluye de esta posibilidad a las rentas de trabajo.

b. Esta conclusión es ratificada por la interpretación oficial de la Dian, que en el Oficio 00436 [0680] del 21 de marzo de 2019 (**Anexo 2** de esta demanda), conceptuó que el tratamiento que sí se permite a las rentas de capital y no laborales, valga decir, la posibilidad de depuración de costos y gastos prevista en el num. 4 del art. 336 ***"no se hace extensivo a las rentas de trabajo, razón por la cual para el año gravable 2019 y, hasta que no exista disposición legal en contrario, las personas naturales que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria, no podrán restar los costos y gastos imputables a la mismas"***. (Los destacados en este párrafo no del original).

c. La Corte, en la sentencia C-120-18, hizo un amplio análisis sistemático de las normas tributarias, para concluir que la depuración de las rentas cedulares es restrictiva. En particular, precisó la Corte, un trabajador no puede valerse de normas generales -tales como los art. 26 y 107 ET- para depurar las rentas de trabajo con costos y gastos.

d. El impedimento de depurar las rentas de trabajo con costos y gastos, según el nuevo texto del art. 336 ET, resulta aún más restrictivo que el previsto en el mismo artículo según el texto modificado por la Ley 1819 vigente hasta el año gravable 2018.

Esto es así porque el régimen del impuesto sobre la renta de las personas naturales dictado por la Ley 1819 establecía que los contribuyentes que contrataran dos o más personas durante 90 o más días para la prestación de sus servicios personales debían clasificar sus ingresos en la cédula de *rentas no laborales*, y los ingresos de esta cédula podían legalmente ser depurados con los costos y gastos procedentes. En consecuencia, hasta la vigencia 2018 una parte de los trabajadores independientes podían detraer de sus rentas los costos y gastos que habían sufragado para prestar el servicio, salvo que el ET<sup>42</sup> previera alguna limitación general para dicha deducción. En cambio, desde el año fiscal 2019, con la entrada en vigor de la Ley 1943 de 2018, y al tenor de la limitación impuesta por la nueva versión del art. 336 ET, **todos** los contribuyentes que presten servicios personales en condición de independientes -sin excepción- deben clasificar los ingresos que compensen sus servicios como rentas de trabajo

---

<sup>42</sup> En especial el Capítulo V del Título I del Libro Primero (art. 107 y siguientes) del ET.



(en la cédula general), y en virtud del numeral 4 de dicho artículo, les quedó vedado depurarlos con costos o gastos procedentes.

d. La limitación de restar costos y gastos en las rentas de trabajo es inocua para las personas naturales que perciben ingresos por cuenta de una relación laboral o legal y reglamentaria, ya que los costos y gastos asociados con la prestación del servicio -salvo situaciones excepcionales- son asumidos por el empleador.

### **3.3.3. El artículo demandado no atiende a la capacidad de pago del trabajador independiente**

El artículo 336 ET, modificado por la Ley 1943 de 2018, sólo se permite restar los costos y gastos para las *rentas no laborales* y las *rentas de capital*. Así las cosas, y como se explicó en el numeral anterior, bajo el régimen tributario dictado en la Ley 1943 de 2018, los ingresos percibidos por la prestación de servicios personales, tanto para un asalariado como para un trabajador independiente, que se definen como *rentas de trabajo* y se clasifican en la *cédula general*, no admiten depuración con costo o gasto alguno.

Ahora bien, aunque la norma acusada no permite restar costos y gastos asociados con las rentas de trabajo, el asalariado no percibe los efectos de dicha prohibición implícita, toda vez que, en todo caso, y salvo casos excepcionales, no tiene costos o gastos que pueda imputar a su ingreso, ya que todas las expensas relacionadas con la prestación del servicio son asumidas por su empleador. En cambio, el independiente, por estar sometido a la misma limitación, no puede deducir sus costos y gastos al establecer su renta líquida, y por ello termina gravado sobre una base imponible equivalente a su ingreso bruto, que excede a todas luces su real capacidad económica, e incluso sometido a una tarifa mayor, por cuenta de la progresividad en las tarifas del impuesto sobre la renta de las personas naturales.

En consecuencia, la imposibilidad que tienen los trabajadores independientes de depurar su ingreso con los costos y gastos en que deben incurrir para prestar el servicio genera una tributación igual entre dos sujetos con distinta capacidad económica: (i) trabajadores cuyos pagos o abonos en cuenta provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria, y (ii) trabajadores que prestan servicios personales por su cuenta y riesgo, lo que evidencia inequidad tributaria, en su dimensión vertical.

Al estudiar la misma prohibición, que el legislador decretó en la Ley 1739 de 2014 y en la Ley 1819 de 2016, la Corte reconoció que este régimen de limitación indiscriminado para los trabajadores asalariados e independientes no consultaba la capacidad de pago relativamente menor del trabajador independiente. En palabras de la Corte:

41. En efecto, la medida legislativa desconoce la capacidad de pago de los empleados 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.<sup>43</sup>

"Es evidente que los trabajadores independientes y los asalariados están en situaciones diferentes en lo que respecta a su capacidad económica. [...] (i) mientras los asalariados no deben asumir los costos y gastos para la generación de sus ingresos, los trabajadores independientes sí deben cubrir esos costos de los ingresos brutos que reciben; (ii) los ingresos de los trabajadores asalariados son por lo general constantes, mientras que los de los independientes son intrínsecamente variables; y (iii) los riesgos asociados a la labor desarrollada por el asalariado son, por principio, asumidos por el empleador, mientras que esa misma responsabilidad recae de manera exclusiva en el trabajador independiente."<sup>44</sup>

Por lo anterior, la Corte ha reconocido que una normativa que impida la detracción de costos y gastos para los trabajadores independientes debe entenderse contraria a los preceptos dictados por la Constitución, pues desconoce el principio de equidad al igualar a dos contribuyentes en situaciones abiertamente disímiles.

Se concluye, entonces, que a los trabajadores independientes se les debe permitir, al momento de calcular la renta líquida de la cédula general, deducir los costos y gastos procedentes asociados con las rentas de trabajo, contrario a la restricción impuesta en el num. 4 del nuevo art. 336 ET, a fin de que tributen, no sobre sus ingresos brutos, sino sobre su verdadera capacidad de pago.

#### **3.3.4. Los trabajadores independientes quedan en condición de inequidad tributaria frente a los trabajadores asalariados**

La limitación impuesta en el art. 336 ET, tal y como fue modificado por la Ley 1943 de 2018, prohíbe depurar las rentas de trabajo con los costos y gastos en que debió incurrir el contribuyente para prestar el servicio. Esta restricción, al aplicarles 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 segundos deben asumir, por su cuenta y riesgo, costos y gastos para poder prestar el servicio, erogaciones que minan su capacidad contributiva. Estas erogaciones, en el caso de un trabajador asalariado, son sufragadas por su empleador, quien tiene el permiso legal de restarlas como costo o deducción en al depurar su impuesto sobre la renta.

---

<sup>43</sup> Sentencia C-668-2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

<sup>44</sup> Sentencia C-120 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado



Esta situación, a todas luces, genera una desigualdad tributaria negativa e injustificada en contra de los trabajadores independientes frente a los trabajadores asalariados.

Afirmó la Corte en la sentencia C-169 de 2014, M.P. María Victoria Calle Correa, que recogió jurisprudencia precedente e ilustró los modos en que se puede configurar la violación al principio de equidad:

Para resolver el cargo de inequidad [...], conviene tener en cuenta que la violación de dicho principio puede cometerse de tres modos. Una, cuando el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la real capacidad de pago del contribuyente y que, en cuanto tal, violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363). Dos, cuando 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. Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica. Tres, cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. No puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Un tributo es confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”.

Estos mismos preceptos fueron recogidos en la Sentencia C-120 de 2018, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado<sup>45</sup>. El legislador de 2018 quebrantó el principio de equidad, y lo hizo en los tres modos que, según las sentencias C-169-14 y C-120-18, puede hacerse, según se pasa a sustentar:<sup>46</sup>

- (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”.

---

<sup>45</sup> A su turno, esta sentencia precisó que “La recopilación de variables de afectación de la equidad tributaria, en los tres primeros supuestos, es tomada de la sentencia C-010 de 2018”.

<sup>46</sup> Algunos apartes de este escrito fueron tomados de la demanda contra el art. 336, modificado por la Ley 1819 de 2016, expediente D-12052-17, dada la clara similitud en los efectos de dicha norma con la disposición que aquí se demanda parcialmente. Dicha demanda fue presentada por los mismos accionantes.

Las rentas de trabajo sólo pueden ser depuradas con ciertas *deducciones especiales* y rentas exentas, beneficios ambos expresamente permitidos por el legislador para las personas naturales<sup>47</sup>. Ahora bien, la limitación impuesta a todos 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 sus rentas de trabajo 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.

Según el texto de la norma demandada, el trabajador independiente está obligado a tributar sobre una base nominal similar a la de un trabajador asalariado que percibe 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.

Un contribuyente que presta servicios personales en condición de trabajador independiente debe sufragar de su propio peculio expensas necesarias para la prestación del servicio, tales como implementos de oficina, arriendos, servicios públicos, viajes de trabajo, salarios u honorarios de personal vinculado a la actividad, capacitación, licencias de software, publicidad, gastos de representación, entre muchos otros. Estos mismos costos y gastos están asociados con el trabajo dependiente, pero en este caso es el empleador el que asume a su costa esas erogaciones, y de paso las deduce en su denuncia rentístico.

En otras palabras, la capacidad contributiva de un trabajador que deriva rentas de trabajo por la prestación de servicios independientes sólo se puede equiparar con la de un trabajador asalariado una vez que el primero haya detrído de sus rentas los costos y gastos en que debió incurrir para poder prestar el servicio. Si, por el contrario, no se le permite al trabajador independiente restar costos y gastos procedentes al momento de determinar su renta líquida gravable cedular, resulta gravado sobre sus ingresos percibidos (brutos) y no sobre los disponibles, con lo cual se ignora la verdadera capacidad económica del contribuyente independiente y lo sitúa en condición 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>47</sup> En el numeral 3.1 de este escrito se hace un esbozo de los beneficios tributarios previstos para las personas naturales.



En el mismo sentido, el trabajador independiente debe asumir los riesgos propios de su actividad empresarial, entre ellos los derivados de la responsabilidad civil contractual y extracontractual, comerciales, cartera, imprevistos en la prestación del servicio, financieros, etc. Todos estos riesgos, inherentes a cualquier actividad de negocios, son irrelevantes para el trabajador asalariado, ya que presta el servicio bajo la tutela y por cuenta y riesgo de su empleador, y es este último quien absorbe legal y económicamente todos los riesgos de la actividad.

Ya expresó la Corte:

“La generación de ingresos del trabajador independiente requiere innegablemente de inversiones en infraestructura, herramientas y equipos, pago de diversos suministros, servicios públicos, etc. En el caso de los trabajadores asalariados, tales costos son asumidos por el empleador. Esta diferencia tiene efectos concretos en la definición de la base gravable del impuesto de renta, puesto que mientras para el caso del trabajador asalariado existe relativa identidad entre los ingresos netos y los salarios, en el escenario fiscal del trabajador independiente, las sumas recibidas en virtud del respectivo contrato son ingresos brutos, a los cuales habrá que restarle los costos y gastos antes mencionados, luego de lo cual se obtienen los ingresos netos y a partir de allí la renta líquida gravable.

En consecuencia, como también lo ha reconocido la Corte, es necesario contar con un mecanismo para el reconocimiento fiscal de dichos costos y gastos, en particular cuando el Legislador ha escogido la vía de igualación entre los trabajadores independientes y los asalariados para la determinación de la base gravable del impuesto de renta. Esto, habida cuenta de las razones expuestas, que dejan claro la diferencia de capacidad económica entre ambas categorías de contribuyentes”.

La igualación de los trabajadores independientes a los asalariados, que nuevamente resulta de lo dispuesto en el art. 336 ET, tal como fue modificado por la Ley 1943, es, según la jurisprudencia de la Corte, reprochable a la luz del principio constitucional de equidad, por lo cual le corresponde a la Corte proceder según la jurisprudencia que ha fijado y reiterado, y en consecuencia decretar la inexecutable del aparte demandado, o modular los efectos del nuevo art. 336 ET, de forma que el trabajador independiente cuente con un mecanismo para el reconocimiento fiscal de los costos y los gastos procedentes en que haya incurrido al prestar el servicio.

- (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>48</sup>.

En el desarrollo argumentativo de la presente demanda se ha demostrado: (i) que un trabajador independiente está en condiciones fáctica y económica a todas luces distintas de las que tiene un trabajador asalariado, debido a las expensas que el primero debe asumir para prestar el servicio y el segundo no; y (ii) 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. Esta afirmación se deriva de la lectura del Anexo 1 a esta demanda, en el que se transcriben los apartes relacionados con el impuesto sobre la renta de las personas naturales, y en especial lo que toca con las rentas cedulares, incluidos en:

- a. La exposición de motivos del proyecto de Ley 240/18 (Cámara) y 197/18 (Senado), contenida en la Gaceta del Congreso No. 933 del 31 de octubre de 2018;
- b. La ponencia para primer debate, conjunta en comisiones de Senado y Cámara, publicada en la Gaceta del Congreso No. 1048 del 28 de noviembre de 2018;
- c. La ponencia para segundo debate en Senado, publicada en la Gaceta del Congreso No. 1137 del 13 de diciembre de 2018, y
- d. La ponencia para segundo debate en la Cámara, publicada en la Gaceta del Congreso No. 1137 del 13 de diciembre de 2018

Ni la exposición de motivos ni las ponencias para primero o segundo debate en el Congreso de la República incluyen comentario o explicación alguna que mencione -y mucho menos que explique o intente justificar- la razón del trato igualitario que el art. 336 ET prevé para las rentas de trabajo percibidas por los contribuyentes que derivan sus ingresos de una relación laboral o legal y reglamentaria, y las que devengan los trabajadores que prestan servicios personales independientes.

Se observa también que en dichos documentos no hay alusión alguna a la sentencia C-120 de 2018, no obstante que:

---

<sup>48</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).



i. para la fecha del debate la Corte había publicado el comunicado No. 48 de 2018, correspondiente al 14 y 15 de noviembre, en el que hacía público el fallo de dicha sentencia:

“Declarar EXEQUIBLE el inciso primero del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, en el entendido que los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta”. (Se subraya).

Además, el Comunicado de la Corte incluía, como es usual en estos pronunciamientos, una síntesis de la sentencia.

ii. La Sentencia ya había sido notificada a través de edicto No. 088 que se desfijó el día 4 de diciembre de 2018.

Se concluye que se cumple la segunda condición jurisprudencial, ya que el nuevo art. 336 ET regula el impuesto que grava las rentas de trabajo de dos grupos de sujetos -valga precisar, los trabajadores que derivan rentas de trabajo de una relación laboral o legal y reglamentaria, y los trabajadores que obtienen rentas de trabajo por la prestación de servicios independientes- que aunque están en evidente condición de desigualdad en su capacidad económica, resultan gravados de manera igual, esto es, sobre la base de sus ingresos brutos, sin justificación alguna. La desigualdad en su capacidad económica, como se ha abundado en este escrito, es producto de que un trabajador independiente se ve obligado a asumir costos y gastos que no debe sufragar un trabajador asalariado, por la razón palmaria de que están a cargo de su empleador.

Todo lo anterior, con el agravante de que la Corte Constitucional había censurado dicha inequidad por romper el orden constitucional, primero en la sentencia C-668 de 2015, y luego en la sentencia C-120 de 2018.

(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 que percibe rentas por la prestación de servicios personales como independiente, ya que al no permitirle detraer 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 que reciba un trabajador por sus servicios personales no es suficiente para cubrir las erogaciones tales como arriendos, salarios u honorarios de colaboradores, servicios públicos, afiliaciones profesionales, derechos de uso de marca, capacitación, publicidad, gastos de ventas, viajes de negocios, implementos, etc., el trabajador independiente obtendrá pérdidas económicas en el ejercicio de su trabajo. Cuando, en un ejemplo caso como el descrito, la norma acusada le desconoce la posibilidad de restar fiscalmente los costos y gastos que se vio obligado a pagar, grava al trabajador independiente sobre una utilidad que en realidad no obtuvo, lo cual agrava la pérdida con una carga tributaria que resulta confiscatoria bajo la premisa jurisprudencial de la Corte.

Queda, pues, evidenciado que el Art. 336 ET, modificado por la Ley 1943, rompe el principio constitucional de equidad tributaria. Y lo hace en los tres modos en que la jurisprudencia de la Corte prescribe que es posible hacerlo.

### **3.4. La omisión legislativa relativa<sup>49</sup>**

En este acápite se demostrará que el legislador incurrió en una omisión legislativa relativa, que el corresponde a la Corte subsanar.

#### **3.4.1. El concepto jurisprudencial de omisión legislativa relativa**

La jurisprudencia ha desarrollado el concepto de *omisión legislativa relativa*, sobre lo cual ha afirmado que el fallo 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>50</sup> Ante la anterior circunstancia, la corte ha reconocido dos opciones:

---

<sup>49</sup> Algunos apartes de esta argumentación fueron tomados de la demanda contra el art. 336, modificado por la Ley 1819 de 2016, expediente D-12052-17, dada la clara similitud en el cargo, y en los efectos de dicha norma con la disposición que aquí se demanda parcialmente. Dicha demanda fue presentada por los mismos accionantes.

<sup>50</sup> Sentencia C-291 del 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.



*"... 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>51</sup>." (Se omiten llamados a pie de página).*

En materia tributaria, la Corte ha reconocido estas opciones cuando se enfrenta a una omisión legislativa relativa, y 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 inexequibilidad. 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>52</sup>." (Se omiten llamados a pie de página).*

La Corte se ha pronunciado en diferentes ocasiones sobre la eventualidad de que el legislador atente contra la Carta Política al pretermir condiciones o ingredientes que deben entenderse como un elemento esencial para armonizar de forma correcta instituciones jurídicas reguladas o creadas por éste con las normas Superiores. 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>53</sup> Frente

---

<sup>51</sup> *Ibidem.*

<sup>52</sup> *Ibidem.*

<sup>53</sup> Sentencia C-767 de 2014, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

a la norma acusada, es claro, como se demostrará en este numeral, que la omisión del legislador encuadra dentro de la primera y tercera formas identificadas por la sentencia citada, pues, en primer lugar, al dictar la disposición el legislador no tuvo en cuenta la diferencia entre la capacidad económica que tienen trabajadores asalariados e independientes que perciben rentas brutas similares, lo cual va en detrimento de estos últimos, y en segundo, se omite el principio de equidad consagrado en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política.

Así mismo, en relación con la omisión legislativa relativa la Corte ha desarrollado una línea jurisprudencial en diferentes sentencias<sup>54</sup>, en las cuales ha determinado una lista detallada de criterios para lograr 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 se identifique el contenido normativo excluido, cuya consagración resultaría necesaria para armonizar el texto legal con la Constitución;
- iii) Que la norma omita una condición o ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, sea esencial para armonizar el texto normativo con la Carta Política;
- iv) Que la exclusión no obedezca a una razón objetiva y suficiente; y
- v) Que la omisión sea el resultado del incumplimiento de un deber específico impuesto por el constituyente al legislador.

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

En este numeral se analizarán cada uno de los cinco criterios que ha establecido la Corte para demostrar la existencia de una omisión legislativa relativa, con lo cual se concluirá, a la luz de la jurisprudencia citada, que le corresponde a la Corte procede a subsanar dicha omisión para armonizar la norma acusada con los preceptos de la Constitución.

#### **3.4.2.1. Criterio 1: Existencia de una norma sobre la cual se predica el cargo de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa**

La norma sobre la cual se predica el cargo de inconstitucionalidad por omisión legislativa relativa es el artículo 336 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el art. 33 de la

---

<sup>54</sup> P. ej., las sentencias C-668 de 2015, M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado; C-351 de 2013, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub; C-728 de 2009, M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo; C-809 de 2002, M.P. Eduardo Montealegre Lynett.



ley 1943 de 2018, que dicta un tratamiento único para las rentas de trabajo, sin distinguir la condición del trabajador.

**3.4.2.2. Criterio 2: Señalamiento del texto normativo excluido, cuya consagración resultaría necesaria para armonizar el texto legal con la Constitución**

El artículo acusado omite la condición de permitir 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, honorarios o salarios de colaboradores, equipos, etc.).

Por lo anterior, la armonización del texto legislativo con el principio constitucional de equidad hace necesario que en la norma se hubiera incluido un tratamiento diferenciado para la depuración de las rentas de trabajo de los independientes, que permitiera a estos contribuyentes restar costos y gastos procedentes, al momento de establecer la renta líquida gravable.

La omisión de dicha posibilidad equipara a los trabajadores independientes y a 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 esos costos y gastos son asumidos en su totalidad por el empleador quien -dicho sea de paso- los puede deducir en su denuncia rentística. Esta omisión en la norma acusada resulta especialmente censurable por el hecho de que la sentencia C-120 de 2018, que reprochaba idéntica omisión en contra de los trabajadores independientes, se dictó pocas semanas antes de la expedición de la Ley 1943.

Si el legislador se hubiera cuidado de armonizar el nuevo art. 336 ET con la Constitución (y con el fallo de la sentencia C-120-18), se hubiera asegurado de *permitir a los contribuyentes que perciban ingresos derivados de una fuente diferente a una relación laboral o legal y reglamentaria restar costos y gastos procedentes en la depuración de las rentas de trabajo*.

**3.4.2.3. Criterio 3: La norma omite una condición o ingrediente que, de acuerdo con la Constitución, es esencial para armonizar el texto normativo con la Carta Política**

La norma demandada omite la posibilidad de que los trabajadores independientes depuren de sus rentas de trabajo los costos y gastos que tengan relación de causalidad con las actividades de las cuales derivan sus ingresos, lo que impide que el texto normativo esté en línea con la Constitución. Dicha omisión, como ya se argumentó, genera una violación al principio de equidad tributaria establecido en la Carta Política.

La argumentación del numeral 3.3. de esta demanda explica en detalle la vulneración al principio de equidad tributaria, por confrontación de la situación de los trabajadores asalariados y los trabajadores independientes. Se demostró, con base en la reiterada jurisprudencia de la

Corte, y en particular con los pronunciamientos de las sentencias C-668-15 y C-120-18, que cuando la norma acusada les impide a los trabajadores independientes aminorar su renta líquida con los costos y gastos que deben sufragar para poder prestar el servicio personal, se incurre en una omisión esencial que rompe la armonía entre el texto legal y la Carta Política. En efecto, la limitación impuesta a los trabajadores independientes se traduce en una transgresión del principio de equidad, ya que desconoce de plano la menor capacidad económica de estos contribuyentes frente a aquellos trabajadores que devengan el mismo tipo de rentas, pero a partir de una relación laboral o legal y reglamentaria.

#### **3.4.2.4. Criterio 4: La exclusión no obedece a una razón objetiva y suficiente**

En la *ratio decidendi* de las sentencias C-668 de 2015 y C-120 de 2018, la Corte estableció que el principio constitucional de equidad tributaria obliga a que se diferencien los criterios de depuración de las rentas de trabajo obtenidas por trabajadores independiente y por asalariados, de forma que a los primeros se les permita restar costos y gastos procedentes.

Como se explicó en el numeral 3.3. de este escrito, y se concluye de la lectura de la exposición de motivos de la ley y de las ponencias para primero y segundo debates (cuyos extractos relevantes se transcriben en el anexo 1), el legislador no explicó ni menos justificó la razón por la cual omitió un trato diferenciado para la depuración de las rentas de trabajo de los independientes.

#### **3.4.2.5. Criterio 5: La omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del legislador**

Si bien el legislador cuenta con una amplia capacidad de configuración de los tributos, al dictar el artículo demandado omitió su deber constitucional de observar el principio de equidad previsto en los art. 95.9 y 363 de la Carta.

Sobre los límites en la configuración de los tributos, la Corte, reiterando su jurisprudencia, afirmó:

“Si bien se trata de un margen amplio, este tribunal ha precisado que [el legislador] tiene una serie de límites, que obedecen a dos fundamentos constitucionales: (i) el deber de contribuir a la financiación de los gastos públicos (art. 95.9 C.P.) dentro de criterios de justicia y equidad; y (ii) el diseño de un sistema tributario fundado en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, cuyas leyes no se pueden aplicar de manera retroactiva (art. 363 C.P.). Además de estos límites, el margen de configuración del legislador no puede ejercerse de manera arbitraria, valga decir, de modo que resulte imposible justificarlo conforme a la Constitución [...]”.<sup>55</sup> (Se subraya. Se omitieron referencia a pie de página).

---

<sup>55</sup> Sentencia C-551-15, M.P. Mauricio González Cuervo.



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:

“[La] 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”*. [...] La 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”. (Se subraya. Se omitieron referencia a pie de página).

Así mismo, lo reconoció la Corte en la sentencia C-120 de 2018 al exponer que:

“El hecho de que para calcular la renta líquida cedular de las rentas de trabajo de los trabajadores independientes no se les permita aminorar sus ingresos con los costos o gastos en que deben incurrir para generar dichas rentas constituye una omisión normativa que carece de un principio o razón suficiente.”

Por ende, la igualación para efectos de depuración de la renta líquida con los trabajadores asalariados es inequitativa, puesto que ambos sujetos tienen capacidades económicas disímiles. Ello en virtud de que los trabajadores independientes asumen costos, gastos y riesgos que los asalariados no están obligados a solventar”.

Como ya se ha explicado, cuando el legislador dictó el nuevo art. 336 ET, y en él omitió diferenciar entre la depuración de las rentas de trabajo que obtienen los independientes y los asalariados, hace que los primeros terminen gravados sobre una base tributaria relativamente mayor, que no consulta su capacidad económica e, incluso, como se explicó en el numeral 3.3. de esta demanda, que puede llegar a verse en situación confiscatoria.

Lo anterior es contrario a la equidad tributaria, y cuando el legislador desconoce este principio desborda el margen que tiene para fijar el sistema tributario, situación que, junto con los demás criterios explicados, configura la omisión legislativa relativa.

#### **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 se han argumentado, uno por uno, los criterios que, según la jurisprudencia de la Corte, demuestran la cosa juzgada, la violación al principio de equidad y la omisión legislativa relativa en que incurrió el Congreso de la República al dictar el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, con el cual modificó el art. 336 ET.

- 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 los trabajadores -sin distingo de condición de asalariados o independientes- para depurar las rentas de trabajo, con los preceptos constitucionales previstos en los artículos 95.9 y 363 superiores, y en el art. 243 de la Carta en el caso de cosa juzgada constitucional. La certeza de la interpretación se demuestra ampliamente, y se ratifica con la doctrina oficial de la Dian (Anexos 2 y 3 de la demanda).
- c. Las razones que sustentan la demanda son específicas. En efecto, en el concepto de la violación se formulan cargos concretos y directos (ejemplificados, en algunos casos) contra la norma acusada por la vulneración al principio de equidad previsto en los artículos 95.9 y 363 de la C.P., y la cosa juzgada constitucional según el art. 343 Superior.
- 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 equidad tributaria previstos expresamente en los artículos 94.9 y 363 de la Carta Política, y por constituir una reproducción del contenido material de un jurídico declarado exequible condicionalmente por razones de fondo, en contravía de los dictados del art. 243 de la Constitución.
- e. Finalmente, en lo que toca con la suficiencia, los argumentos planteados 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>56</sup>. Además, en nuestro parecer la claridad de los argumentos y la forma ilustrativa en que se proponen en esta demanda *"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>57</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>58</sup>

---

<sup>56</sup> Sentencia C-243 de 2012, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>57</sup> *Ibidem*.

<sup>58</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.





## 6. PRETENSIÓN

Por las razones expuestas en el concepto de la violación respetuosamente solicitamos a la Honorable Corte Constitucional declarar inexecutable el artículo 336 del Estatuto Tributario, según fue modificado por el art. 33 de la Ley 1943 de 2018, en el aparte resaltado en el numeral 1 de esta demanda.

**Pretensión subsidiaria:** En caso de no acceder a la petición principal, y en aras a corregir los vicios de inequidad tributaria y omisión legislativa relativa en la norma acusada, 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 33 de la Ley 1943 de 2018, de tal forma que, los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a una relación laboral o legal y reglamentaria puedan detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de dichas rentas.

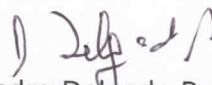
## 7. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

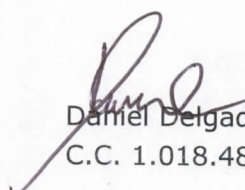
La Corte Constitucional es competente para conocer y fallar sobre esta demanda, por tratarse de una acción de inconstitucionalidad contra una ley de la República, según lo dispone el Art. 241.4 de la Constitución Política, y el Decreto Legislativo 2067 de 1991.

## 8. NOTIFICACIONES

Recibiremos notificaciones y cualquier tipo de información en la Calle 74 3-46, Oficina 601, Bogotá, D.C. Teléfono 249-3772, y en el correo electrónico [adelgadop@telmex.net.co](mailto:adelgadop@telmex.net.co).

De los Honorables Magistrados,

  
Alejandro Delgado Perea  
C.C. 79.151.324

  
Daniel Delgado Ferrufino  
C.C. 1.018.480.873



**CORTE CONSTITUCIONAL**  
**Secretaría General**  
**DILIGENCIA DE PRESENTACIÓN PERSONAL Y**  
**RECONOCIMIENTO DE CONTENIDO DE FIRMA**

El anterior escrito fue presentado personalmente en  
La Secretaría General de la Corte Constitucional,  
por Alejandro Delgado Perea quien se  
Identificó con la C.C. No. 79151324 de Bogotá  
y/o Tarjeta Profesional No. \_\_\_\_\_

Bogotá D.C., 3 de mayo de 2019

Alejandro Delgado Perea

Quien Firma

Quien recibe=Secretaría General

**CORTE CONSTITUCIONAL**  
**Secretaría General**  
**DILIGENCIA DE PRESENTACIÓN PERSONAL Y**  
**RECONOCIMIENTO DE CONTENIDO DE FIRMA**

El anterior escrito fue presentado personalmente en  
La Secretaría General de la Corte Constitucional,  
por Daniel Delgado Ferrafino quien se  
Identificó con la C.C. No. 1018480813 de Bogotá  
y/o Tarjeta Profesional No. \_\_\_\_\_

Bogotá D.C., 3 de mayo del 2019

Daniel Delgado Ferrafino

Quien Firma

Quien recibe=Secretaría General



## **Anexo 1**

### **APARTES DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS Y LAS PONENCIAS RELACIONADAS CON EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS NATURALES**

a. Exposición de motivos del proyecto de Ley 240/18 (Cámara) y 197/18 (Senado), contenida en la Gaceta del Congreso No. 933 del 31 de octubre de 2018:

#### **ii) Normas de financiamiento en impuesto sobre la renta de personas naturales**

El Gobierno propone simplificar el esquema de liquidación del impuesto de renta a personas naturales, unificando en una cédula general las rentas de trabajo, de pensiones, de capital y las no laborales. Del mismo modo, se propone la creación de un nuevo rango de tarifa marginal (37%) para personas naturales cuya base gravable supere las 13.100 UVT, es decir, la población con mayores ingresos del país. En cuanto a las deducciones, estas se limitarán a un 35% para todos los contribuyentes.

Este conjunto de medidas facilitará los trámites a los contribuyentes y limitará a su vez el uso de prácticas de evasión y elusión que beneficiaban a las personas de mayores ingresos. Todo lo anterior permitirá aumentar el recaudo tributario tanto en 2019 como en los años subsiguientes, al mismo tiempo que se corregirán ineficiencias y aumentará la progresividad de la política fiscal. (pág. 63)

[...]

#### **5.6. Personas naturales**

##### **5.6.1. Impuesto de Renta para las Personas Naturales**

Con el fin de incrementar el recaudo tributario y la equidad vertical del sistema, se propone crear dos nuevos rangos en la parte superior del esquema con el fin de gravar con tarifas más altas a las personas naturales de mayores ingresos. De esta manera, se plantea que las personas que tengan ingresos líquidos entre 4.100 y 7.600 UVTs queden gravados con una tarifa del 33%, entre 7.600 y 13.100 UVTs al 35% y mayores a 13.100 UVTs al 37%.

La estructura del impuesto de renta a personas naturales presenta retos en el sentido de equidad vertical y horizontal. En el sentido vertical, la estructura de tarifas marginales no guarda una relación con la capacidad de pago de las personas de altos ingresos. En el sentido horizontal, el sistema de exenciones establece beneficios que no son uniformes para todos los contribuyentes, lo que ocasiona que personas con ingresos similares tengan cargas tributarias significativamente diferentes. Finalmente, el sistema de determinación de impuesto que discrimina por cédulas genera complejidades técnicas e inequidades tanto en el sentido vertical como en el horizontal.

##### **5.6.1.1. Estructura de Tarifas Marginales: equidad vertical**

La progresividad del impuesto de renta para las personas naturales se encuentra limitado por la estructura establecida para las tarifas marginales y por la tasa máxima con la que se grava a las personas de ingresos más altos. Para las rentas de trabajo y pensiones se definen únicamente cuatro rangos de ingresos y los ingresos líquidos superiores a 4100 UVTs son gravados a una tarifa del 33%, lo que limita el poder redistributivo del sistema tributario al

no imponer tasas marginales más altas a aquellos agentes que tienen una mayor capacidad de pago. (pág. 73).

[...].

b. Ponencia para primer debate, publicada en la Gaceta del Congreso No. 1048 del 28 de noviembre de 2018:

## **2. Impuesto sobre la renta**

Frente al impuesto sobre la renta y complementarios de personas naturales, varios peticionarios solicitaron que las pensiones se mantuvieran como rentas exentas y se eliminara la retención en la fuente que recaería sobre las mismas.

Por otra parte, se manifestó la importancia de mantener o establecer: (i) los aportes voluntarios como ingreso no constitutivo de renta, (ii) deducir del impuesto sobre la renta las contribuciones a fondos de pensiones y cesantías y las cuotas de afiliación pagada a los gremios, y (iii) como rentas exentas: los aportes a cuentas AFC, las indemnizaciones por seguros de vida, la prima especial y la prima de costo de vida de diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones Exteriores, la utilidad en la enajenación de predios destinados a proyectos VIS y VIP, la utilidad en la enajenación de predios destinados al desarrollo de proyectos de renovación urbana, las rentas para la financiación de proyectos VIS y VIP, hoteles construidos o remodelados (iv) exonerar consorcios y uniones temporales del pago de aportes parafiscales.

No obstante, algunos peticionarios solicitaron que en la base gravable del impuesto se incluyera la totalidad de los recursos recibidos por el sujeto pasivo del mismo (primas, bonificaciones, bonos, etc), acabando con las exenciones y exclusiones del impuesto sobre la renta y complementarios. (pág. 2)

[...]

En materia de impuesto sobre la renta de personas naturales, el Ministro señala que actualmente el 80% o 90% de las personas naturales están exentas de pagarlo. Si bien se mantiene el número de personas exentas con el fin de no afectar a las personas de menores ingresos, se incrementa la tarifa para aquellos con mayor capacidad contributiva, pues quienes tengan ingresos mensuales de más de \$33.3 millones, la tarifa sube del 33% al 35% y para aquellos con ingresos mensuales de más de \$53.7 millones la tarifa llega al 37%. En el mismo sentido, el proyecto de ley propende por el establecimiento de una estructura tributaria más progresiva y simplificada, a través de la modificación del tope de beneficios que pasa del 40%, a un 35% que se presume de derecho, que además se calcula de forma diferente. Por otro lado, se eliminan algunos beneficios tributarios de este impuesto como los relativos a (i) el régimen de medicina prepagada, pólizas de salud y planes de atención complementaria, y (ii) aportes a pensiones voluntarias. Lo anterior, considerando que en ambos casos es poca la población afiliada. Finalmente, la propuesta en renta incluye modificaciones frente a los pensionados, con el fin de que contribuyan con el impuesto como lo hacen hoy en día los trabajadores. El Ministro precisa que actualmente menos del 4% de los pensionados recibe una mesada superior a \$5 millones, así que sería muy poca la población pensionada que pasaría a pagar este impuesto. Una vez el Ministro termina su intervención, los Honorables Congresistas inician una profunda discusión del proyecto de ley. (pág. 3).



[...]

Específicamente frente al impuesto sobre la renta de personas naturales, algunos Honorables Congresistas expusieron su inconformidad con gravar las pensiones, pues consideran que quienes se encuentran en esa condición se ganaron el derecho y no deben ser gravados. (pág. 3).

[...]

**1.4 Impuesto sobre la renta de personas naturales** Sobre este tema, el Director de la DIAN expuso que el proyecto de ley introduce las siguientes modificaciones en materia de renta personas naturales: (i) simplifica el régimen tributario a partir de la disminución del número de cédulas, (ii) reduce la renta presuntiva de forma gradual, (iii) cataloga únicamente a los aportes a salud y pensiones obligatorios como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, (iv) incluye dos nuevos rangos tarifarios, para promover la progresividad tributaria y (v) establece el 35% como límite de deducibilidad del impuesto sobre la renta y complementarios. De acuerdo con la exposición del doctor José Andrés Romero, estas medidas tienen como objetivo establecer un sistema tributario más equitativo y progresivo, que permita que los beneficios tributarios lleguen a la clase media y que la tributación se realice dependiendo de la capacidad económica del contribuyente. Al respecto, los Honorables Congresistas señalaron que las propuestas relacionadas con la eliminación de los beneficios tributarios para las cuentas de ahorro y para el fomento de la construcción y los fondos voluntarios de pensiones podrían derivar en el aumento de impuestos a los asalariados del país y en una disminución de la capacidad económica de los colombianos. Con lo anterior, se estaría desincentivando el ahorro e incluso generando un incentivo perverso al otorgar el beneficio del 35% a personas que no ahorran ni se esfuerzan. En la misma línea, se cuestionó la efectividad de estas medidas frente a la evasión, pues los asalariados no son realmente los evasores del impuesto sobre la renta. (pág. 8).

[...]

**Impuesto sobre la renta personas naturales** Uno de los temas con mayor discusión fue la eliminación de los beneficios asociados a pensiones y cuentas AFC y los nuevos rangos y tarifas de retención en la fuente aplicables sobre los pagos laborales y de pensiones planteados. Varios Congresistas propusieron mantener los beneficios existentes y aumentar el rango exento de retención en la fuente aplicable a los ingresos recibidos por estos conceptos. Otros Congresistas propusieron establecer un régimen de transición dirigido a mantener los beneficios sobre los recursos aportados a estos fondos en vigencia del régimen actual. En relación con las rentas exentas de trabajo y de pensiones, los Honorables Congresistas también proponen mantener las exenciones sobre determinados pagos a favor de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional. A su turno, proponen revisar los límites porcentuales y de UVT presuntos de costos y deducciones para efectos de la determinación de renta líquida gravable de la nueva cédula general y sus efectos, establecidos en un 35% y 240 UVT mensuales. También proponen aumentar las tarifas de los rangos 2 y 3 de la tabla del impuesto sobre la renta aplicable a los dividendos recibidos por personas naturales actualmente vigente, de tal forma que se garantice mayor progresividad. (pág. 8).

[...]

En relación con el **impuesto sobre la renta de las personas naturales**, los Honorables Congresistas mostraron preocupación por la afectación que la disminución del 40% al 35% de los costos y deducciones permitidos podría generar para la clase media. En ese sentido, pidieron al Director de la DIAN la presentación de ejemplos para personas con diferentes ingresos. En ese sentido, el Director presentó ejemplos con distintos salarios, comenzando con el de una persona que devenga \$5.000.000 al mes, señalando que el punto de inflexión frente a la medida del cambio del porcentaje del 40% al 35% es para las personas que devengan \$12.500.000, pues de ahí en adelante pagarán más impuesto con el 35% y menos si se mantiene el 40%. Con lo anterior, explicó que la medida no afecta a la clase media del país, y que en realidad quienes utilizan el 40% son los contribuyentes con mayor capacidad de pago. (Pág. 44).

[...]

En el caso del **impuesto sobre la renta de personas naturales** se generaría recursos con el mecanismo de unificación cédular y un aumento en la tarifa marginal, y en el caso de mesadas pensionales, el proyecto de ley gravaría las pensiones aplicando la cédula general y eliminando la exención vigente para pensionados. En la discusión de este punto, se propuso que la tabla empezara en 1.090 UVT y existiera una exención de otros 1.090 UVT adicionales para los pensionados. Así, cualquier mesada pensional quedaría gravada después de \$8.490.000 aproximadamente. Al respecto, el Director de la DIAN José Andrés Romero, explicó que esta figura se justifica en el principio de progresividad tributaria toda vez que introduce el concepto según el cual, a mayores ingresos percibidos, mayores tarifas y mayor contribución, lo que genera equidad en el Sistema Tributario. Así mismo, se revisaron propuestas de reducir las UVT de asalariados para no gravar las mesadas pensionales, sin embargo, esta propuesta impactaría negativamente a la población de asalariados toda vez que, por ser el impuesto sobre la renta de personas naturales un impuesto de carácter progresivo, aumentaría la base de personas gravadas y el efecto se traduciría en un aumento de la tarifa de los actualmente declarantes. Algunos Congresistas señalaron que las pensiones más altas son las que han recibido el subsidio más alto por parte del Estado, por lo que resulta equitativo que realicen un aporte tributario mayor a través del impuesto sobre la renta. Sin embargo, otros Congresistas consideran que es un tema que requiere mayor discusión. (Pág. 46).

[...]

En materia de **renta personas naturales** algunos ponentes y coordinadores consideran que, si se grava a los pensionados y se fija un impuesto directo al consumo para la compensación, ellos harían parte de ese universo. En términos generales, los Honorables Congresistas no están de acuerdo con gravar las pensiones. (Pág. 48).

[...]

Después de analizar todas las propuestas y cifras presentados por el señor Ministro de Hacienda y Crédito Público a partir de las solicitudes realizadas por los Congresistas, los ponentes y coordinadores consideraron procedente: (i) En el caso del *impuesto sobre la renta*



*de personas naturales*, mantener la unificación de las cédulas con el sistema de depuración del régimen tributario vigente y aumentar las tarifas marginales.

En este tema aclararon los ponentes y coordinadores que no se van a gravar las mesadas pensionales como ingreso de la cédula general y, en consecuencia, no se eliminará la exención vigente para pensionados. (pág. 48).

[...]

**1. Impuesto sobre la renta y complementarios – personas naturales:** se ratificó que: (i) se mantendrá el carácter de renta exenta de las cuentas de ahorro para el fomento de la construcción (AFC) y de los aportes voluntarios a pensiones; (ii) se conservarán las deducciones por intereses y dependientes; (iii) se unificarán las cédulas; y (iv) se aumentará la tarifa para ingresos mayores a \$40 millones mensuales. (Pág. 49).

[...]

**ARTÍCULO 24.** Se modifica el artículo en lo relacionado con las rentas exentas de trabajo y de pensiones, eliminando el primer inciso en virtud del cual se establecía que las únicas rentas exentas de pensiones y de trabajo se encontraban determinadas en el artículo 206 del ET. Así mismo, las modificaciones propuestas en los numerales 1, 2, 3, 4, 7 y el párrafo de este artículo se eliminan. Adicionalmente, se modifica el numeral 6, con el fin de incluir como rentas exentas las prestaciones sociales, en actividad y en retiro de las Fuerzas Militares y de Policía Nacional. Finalmente, se reubica el numeral 7 del proyecto de ley, para dejarlo en el numeral 8 tal como se encuentra establecido actualmente en el Estatuto Tributario y se precisa que el exceso de salario básico también es renta exenta para los soldados profesionales de las Fuerzas Militares y para los integrantes del Nivel Ejecutivo y Patrulleros de la Policía Nacional.

De igual forma se adiciona un párrafo 4 con el fin de establecer que la renta exenta del 25% prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, también le resulta aplicable a los honorarios que reciben las personas naturales cuando contraten o vinculen menos de dos personas asociadas a la actividad durante un periodo inferior a 90 días continuos o discontinuos. Lo anterior con la finalidad de que quienes reciban honorarios por prestación de servicios, continúen con el beneficio del 25% de renta exenta, reincorporando lo establecido en el artículo 340 del Estatuto Tributario, que se derogaba con este proyecto de ley. (Pág. 50-51)

[...]

**Aumento de la tarifa marginal en el impuesto de renta para personas naturales** El aumento del 35% al 37% en la tarifa marginal del impuesto de renta a personas naturales para personas con ingresos superiores a 33 millones de pesos, estipulado en el artículo 25, representa un avance positivo hacia un sistema más progresivo que recaude mayores ingresos entre personas naturales. Sin embargo, si se quiere reducir de manera significativa el nivel de desigualdad del país y reducir la dependencia del Gobierno a los impuestos a las personas jurídicas, sería deseable incorporar rangos adicionales con tarifas marginales superiores para personas con ingresos por encima de los 33 millones de pesos. En efecto, en Colombia, el 1% más rico de la población concentra el 40% de los ingresos totales. Además, la tasa efectiva promedio de ese 1% es bastante bajo (11%) y se reduce al 4% para el

0,1% de la población que recibe los ingresos más altos (Alvaredo y Londoño, 2013). Según el Observatorio Fiscal de la Universidad Javeriana, llevar la tasa efectiva de tributación del 1% más rico de la población al mismo nivel que el de los Estados Unidos (23%) podría representar recursos adicionales para el Gobierno de alrededor 13 billones de pesos (Guía Ciudadana a la Tributación y el Gasto del Estado colombiano 2018). (pág. 102).

c. Ponencia para segundo debate en el Senado, publicada en la Gaceta del Congreso No. 1137 del 13 de diciembre de 2018:

En el tema de equidad, el honorable Senador destacó que el proyecto de ley generaba mayor equidad tributaria sobre todo en temas de renta de personas naturales, pues aquellos que tienen mayor capacidad contributiva, en este caso quienes devengan ingresos mensuales superiores 40 millones de pesos, tendrán mayor carga tributaria. (pág. 2).

[...]

Respecto del impuesto sobre la renta de las personas naturales, destacó que la ponencia a debatir traía modificaciones, pues las mesadas pensionales no iban a ser gravadas como se había planteado inicialmente. Añadió que se proponía una tarifa marginal del 39% que contribuía con la progresividad del impuesto. (Pág. 3).

[...]

[Proposición]: Adicionar un párrafo estableciendo que la limitación del numeral 3 del artículo (las deducciones no podrán exceder del 40% y de 5.040 UVT), no aplica para el régimen especial del Decreto-ley 1211 de 1990 (oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares), Decreto-ley 1212 de 1990 (Oficiales y suboficiales de la Policía Nacional), Decreto-ley 1213 de 1990 (Agentes de Policía Nacional) y Decreto 1091 de 1995 (Nivel ejecutivo de la Policía Nacional). (Pág. 31).

[...]

Frente al impuesto sobre la renta de las personas naturales, los ponentes y coordinadores debatimos las propuestas relacionadas con la eliminación de la limitación a costos y gastos frente a la depuración de las rentas de capital, como parte integrante de la renta líquida gravable de la cédula general; así como la eliminación del tratamiento de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional de la prima de costo de vida de los servidores públicos del Ministerio de Relaciones Exteriores, considerando su procedencia.

De otra parte, evaluamos cuidadosamente la conveniencia de tratar los aportes voluntarios a pensiones obligatorias como rentas exentas o como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. En este sentido consideramos que si se pasaba de renta exenta a ingreso no constitutivo se otorgaría un beneficio que debería ser limitado. (pág. 37).

[...]

**Artículo 33.** *Modifíquese el artículo 336 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

**Artículo 336. Renta líquida gravable de la cédula general.** *Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:*



1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.
2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.
3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5.040) UVT.
4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas. (pág. 53).

d. Ponencia para segundo debate en la Cámara, publicada en la Gaceta del Congreso No. 1137 del 13 de diciembre de 2018:

Respecto del impuesto sobre la renta de las personas naturales, destacó que la ponencia a debatir traía modificaciones, pues las mesadas pensionales no iban a ser gravadas como se había planteado inicialmente. Añadió que se proponía una tarifa marginal del 39% que contribuía con la progresividad del impuesto. (pág. 2).

[...]

[Proposición]: Adicionar un parágrafo estableciendo que la limitación del numeral 3 del artículo (las deducciones no podrán exceder del 40% y de 5.040 UVT), no aplica para el régimen especial del Decreto-ley 1211 de 1990 (oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares), Decreto-ley 1212 de 1990 (Oficiales y suboficiales de la Policía Nacional), Decreto-ley 1213 de 1990 (Agentes de Policía Nacional) y Decreto 1091 de 1995 (Nivel ejecutivo de la Policía Nacional). (Pág. 31).

[...]

Frente al impuesto sobre la renta de las personas naturales, los ponentes y coordinadores debatimos las propuestas relacionadas con la eliminación de la limitación a costos y gastos frente a la depuración de las rentas de capital, como parte integrante de la renta líquida gravable de la cédula general; así como la eliminación del tratamiento de ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional de la prima de costo de vida de los servidores públicos del Ministerio de Relaciones Exteriores, considerando su procedencia.

De otra parte, evaluamos cuidadosamente la conveniencia de tratar los aportes voluntarios a pensiones obligatorias como rentas exentas o como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. En este sentido consideramos que si se pasaba de renta exenta a ingreso no constitutivo se otorgaría un beneficio que debería ser limitado. (pág. 37).

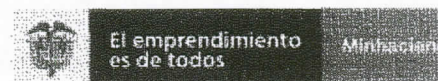
[...]

**Artículo 33.** Modifíquese el artículo 336 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 336. Renta líquida gravable de la cédula general.** Para efectos de establecer la renta líquida de la cédula general, se seguirán las siguientes reglas:

- 1. Se sumarán los ingresos obtenidos por todo concepto excepto los correspondientes a dividendos y ganancias ocasionales.*
- 2. A la suma anterior, se le restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a cada ingreso.*
- 3. Al valor resultante podrán restarse todas las rentas exentas y las deducciones especiales imputables a esta cédula, siempre que no excedan el cuarenta (40%) del resultado del numeral anterior, que en todo caso no puede exceder de cinco mil cuarenta (5.040) UVT.*
- 4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas. (Pág. 53).*





Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C. 21 MAR. 2019

100208221-0000680

Señor:

**ALEJANDRO DELGADO PEREA**

Calle 74 No. 3 – 46

Email: adelgadop@telmex.net.co

Bogotá D.C.



Ref: Radicados 100009365 del 11/02/2019, 000079 del 12/02/2019, 000084 del 12/02/2019,  
100010314 del 14/02/2019

|                  |                                                                                                                                  |
|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Tema             | Impuesto sobre la Renta y Complementarios                                                                                        |
| Descriptores     | DEPURACION DE LA BASE DE CALCULO Y DETERMINACION                                                                                 |
| Fuentes formales | Artículo 336 del Estatuto Tributario<br>Artículo 33 de la Ley 1943 de 2018<br>Sentencia C-820 de 2006<br>Sentencia C-120 de 2018 |

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Mediante el radicado de la referencia formula los problemas jurídicos, cuya transcripción se realiza a continuación:

"(...)

1. Según el art. 336 del Estatuto Tributario (ET), modificado por la Ley 1943, y bajo las premisas de orden constitucional fijadas en las sentencias C-120 de 2018 y C-668 de 2015 ¿una persona natural que obtiene rentas de trabajo como resultado de la prestación de servicios personales independientes tiene derecho a depurar las rentas de trabajo con los costos y gastos en que haya incurrido para la prestación del servicio?
2. Teniendo en cuenta que el art. 336 del ET, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, vigente durante los años 2017 y 2018, fue declarado exequible, pero con

*interpretación condicionada, ¿una persona natural que en 2017 o 2018 obtuvo rentas de trabajo como resultado de la prestación de servicios personales independientes tiene derecho a depurar sus rentas de trabajo con los costos y gastos en que hayan incurrido para la prestación del servicio?*

3. Teniendo en cuenta que:

- a. *el art. 336 del ET, tal como fue modificado por la Ley 1819 de 2016, estuvo vigente durante los años 2017 y 2018, y fue declarado exequible, pero con interpretación condicional; y*
- b. *las sentencias de la Corte Constitucional, en particular las No. 668-15 y 120/18 tienen efectos vinculantes y erga omnes,*

*Pregunto:*

*Por la vigencia fiscal 2017 (y, eventualmente, 2018) ¿podría un contribuyente aplicar la excepción de inconstitucionalidad (art. 4 de la C.P.) en relación con la prohibición implícita en el art. 336 ET, tal como quedó redactado en la Ley 1819 de 2016, y a partir de ello detraer costos y gastos procedentes en la cédula de rentas de trabajo?*

4. *Si la respuesta a la pregunta 2 o a la pregunta 3 es afirmativa, ¿de qué manera puede un contribuyente hacer efectiva la detacción de costos o gastos en la declaración de renta del año 2017, dado que el Formulario 210 para esa vigencia no incluyó una casilla para restar costos y gastos en la cédula de rentas de trabajo?*

*(...)"*

Sobre el particular se considera:

El artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, por el cual se modificó el artículo 336 del Estatuto Tributario, determina las reglas para efectuar la depuración de las rentas que conforman la nueva cédula general establecida en el artículo 32 de la citada Ley, cédula que consolida los ingresos provenientes de las rentas de trabajo, las rentas de capital y las rentas no laborales.

Una de las reglas de depuración previstas en este artículo consagra de manera expresa la posibilidad de detraer los costos y los gastos imputables a las rentas no laborales y de capital, tal como lo señala su numeral 4º:

*"4. En la depuración de las rentas no laborales y las rentas de capital se podrán restar 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 estas rentas específicas."*

*(Subrayado fuera del texto)*

Nótese como este tratamiento no se hace extensivo a las rentas de trabajo, razón por la cual para el año gravable 2019 y, hasta que no exista disposición legal en contrario, las personas naturales que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria, no podrán restar los costos y gastos



imputables a la mismas.

Respecto de las sentencias C- 668 de 2015 y C – 120 de 2018 de la Corte Constitucional, citadas en los antecedentes de la consulta, este despacho considera que el análisis allí realizado corresponde al artículo 336 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016 y no respecto de lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, situación última que amerita un examen diferente que observe el nuevo contexto en el que esta norma fue expedida.

En este punto es oportuno recordar que los fallos proferidos por esta corporación se dan en cumplimiento de los estrictos términos que señala el artículo 241 de la Constitución Política, por lo que al presentarse una demanda de inconstitucionalidad se deben cumplir unos requisitos mínimos, que comprenden el señalar las normas acusadas, los enunciados prescriptivos que se consideran infringidos y presentar las razones de la violación, entre otros. En consecuencia, el análisis se circunscribe a la norma demandada, lo que para el presente caso se concreta en el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016.

Bajo el anterior análisis se resuelve el primer problema jurídico planteado en la consulta.

En cuanto al segundo problema jurídico, esto es, la posibilidad de detraer los costos y gastos en que hayan incurrido por los años gravables 2017 y 2018, por parte de una persona natural por concepto rentas de trabajo, producto de la prestación de servicios personales diferentes a la relación laboral o legal y reglamentaria, se le informa que esto es posible para el año gravable 2018 en virtud de lo dispuesto en la sentencia proferida por la Corte Constitucional C-120 de 2018 Magistrada ponente Dra. Gloria Stella Ortiz Delgado.

En efecto, en este fallo se analiza la demanda contra el artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, norma que establecía el proceso de determinación de la renta líquida cedular de las rentas de trabajo a cargo de las personas naturales residentes y que rigió para los años gravables 2017 y 2018, pues la Ley 1943 de 2018 trajo una serie de modificaciones al régimen del impuesto sobre la renta para estas personas, aplicables a partir de 2019.

De esta sentencia, este despacho se permite citar el siguiente aparte:

*33. Comprobada esta circunstancia, la Sala considera que la vulneración de la equidad tributaria se conjura mediante la exequibilidad condicionada de la norma acusada, a fin que la misma permita la detracción en comento. Por lo tanto, se declarará exequible la expresión acusada del artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, en el entendido que quienes perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden detraer, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.*

(Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, por el año gravable 2018 se deberá dar cumplimiento a lo señalado en la sentencia, en los términos antes señalados, no se trata de aplicar la excepción de inconstitucionalidad a que se refiere el artículo 4º de la Carta Política, como lo sugiere el consultante.



Aquí es oportuno recordar que pueden existir casos en los que la Corte Constitucional debe señalar la interpretación obligatoria de la ley, con el fin de armonizar principios como la supremacía de la Constitución o de conservación del derecho, que pueden resultar en tensión cuando una disposición puede interpretarse de varias formas o cuando el texto legal acusado presenta vacíos normativos que, tal y como se encuentra, sería inconstitucional.

En los casos de constitucionalidad condicionada, esta corporación (sentencia C-820 de 2006 Magistrado Ponente Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra) ha precisado que:

*"(...) si una "disposición legal admite varias interpretaciones, de las cuales algunas violan la Carta pero otras se adecuan a ella, entonces corresponde a la Corte proferir una constitucionalidad condicionada o sentencia interpretativa que establezca cuáles sentidos de la disposición acusada se mantienen dentro del ordenamiento jurídico y cuáles no son legítimas constitucionalmente. En este caso, la Corte analiza la disposición acusada como una proposición normativa compleja que está integrada por otras proposiciones normativas simples, de las cuáles algunas, individualmente, no son admisibles, por lo cual ellas son retiradas del ordenamiento. De hecho, se entiende este tipo de sentencias como una necesidad para el juez constitucional que no puede adoptar una decisión de exequibilidad pura y simple porque desconocería su función de salvaguardar la integridad de la Constitución, en tanto que estaría admitiendo la permanencia en el ordenamiento jurídico de leyes que admiten interpretaciones contrarias a la Carta. Pero, tampoco puede adoptar una decisión de inexequibilidad porque afectaría el principio democrático que exige la aplicación de los principios de conservación del derecho e in dubio pro legislatoris, con lo cual también se afectaría la supremacía e integridad de la Constitución.*

*(...)*

*De esta forma, es claro que la Corte Constitucional es también órgano "límite" de interpretación legal, pues de las condiciones estructurales de su funcionamiento, en el control de constitucionalidad de la ley, es perfectamente posible que la cosa juzgada constitucional incluya el sentido constitucionalmente autorizado de la ley oscura. En efecto, a pesar de que si bien es cierto, de acuerdo con lo regulado en el Título VIII de la Constitución, la administración de justicia se organiza a partir de la separación de jurisdicciones y, por ello, corresponde a los jueces ordinarios la interpretación de la ley y, a la Corte Constitucional la interpretación última de la Constitución, no es menos cierto que hace parte de la esencia de la función atribuida a esta última el entendimiento racional, lógico y práctico de la ley cuyo control de constitucionalidad debe ejercer. (...)"*

Así las cosas, se reitera que por el año gravable 2018 se deberá dar cumplimiento a lo señalado en la sentencia, que interpretó el entonces artículo 336 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016. En consecuencia, las personas naturales que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden deducir, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta.

Lo antes señalado se puede observar en lo dispuesto para el formulario 210 - Declaración de Renta y Complementario Personas Naturales y Asimiladas de Residentes y Sucesiones Ilíquidas de Causantes Residentes - Formulario No. 210, cuyo proyecto para el año gravable



2018 contiene en su instructivo (renglón 39) la siguiente mención:

"(...)

*Costos y gastos procedentes trabajadores independientes:*

*Conforme con la parte considerativa y resolutive de la Sentencia C-120 del 14 de noviembre de 2018, los contribuyentes que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria pueden deducir, para efectos de establecer la renta líquida cedular, los costos y gastos que tengan relación con la actividad productora de renta."*

Esta información se puede consultar en el siguiente enlace:

<https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NN-Proyecto-de-Resolucion-22022019.aspx>

Por último, es importante indicar que los efectos de la sentencia Corte Constitucional C-120 de 2018 rigen hacia futuro, en consideración a lo dispuesto en su parte resolutive, razón por la cual la posibilidad de restar de las rentas de trabajo los costos y gastos imputables a la mismas, por parte de las personas naturales que perciban ingresos considerados como rentas de trabajo derivados de una fuente diferente a la relación laboral o legal y reglamentaria, no aplica para el año gravable 2017.

De esta manera se entienden resueltas las preguntas tres y cuatro formuladas por el peticionario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"técnica"–, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,



**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-DIAN

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín

Bogotá D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda

10000010202-

00244

Bogotá D. C.,

26 FEB 2019

Doctor

**Carlos Germán Navas Talero**

Representante a la Cámara

navastalero@hotmail.com

Congreso de la República

Edificio Nuevo Congreso

Carrera 7 Nro. 8 - 68 Of. 420 B

Ciudad



No. Radicado 000S2019004850

Fecha 2019-02-27 11:01:18 AM

Remitente Sede NIVEL CENTRAL

Depen DIR GENERAL

Destinatario CONGRESO DE LA REPUBLICA

Folios 2

Anexos 0



COR-000S2019004850

Ref. Respuesta a solicitud con radicado número 00006 del 12/02/2019

Respetado Representante Navas:

Esta Entidad ha recibido el escrito de la referencia, a través del cual, previa exposición de algunas razones de inconformidad con la respuesta suministrada por esta Dirección al derecho de petición por usted elevado, radicado con el número 000429 del 8 de enero de 2019, al que se dio respuesta mediante oficio No. 001463 de 21 de enero del año en curso, en ejercicio del derecho consagrado en el artículo 258 de la Ley 5ª de 1992, formula nuevo derecho de petición, el que considerando la relación que existe entre las inquietudes planteadas, nos permitimos responder a continuación de manera unificada.

**Petición**

1. "Si o no, en criterio de su despacho, para la vigencia fiscal 2019 y siguientes, a la luz del art. 336 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por la Ley 1943 de 2018, y teniendo en cuenta las sentencias C-120/18 y C-668/15, las personas naturales que prestan servicios personales en condición de trabajadores independientes tienen derecho a depurar las rentas de trabajo con los costos y gastos en que hayan incurrido para la prestación del servicio.
2. Me informe, si o no, consideraron usted y el Ministro de Hacienda al momento de otorgar el aval al nuevo art. 336 del E.T. las Sentencias de la Corte Constitucional C-120/18 y C-668/15.
3. De qué manera se refleja en el texto del proyecto de ley de financiamiento presentado por el Gobierno a consideración del Congreso (Proyecto de ley No. 197/2018 Senado y 240/2018 Cámara), el debido acatamiento a las referidas sentencias de las (SIC) Corte Constitucional, en especial a la C-120/18."

Formula, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

Dirección General

Cra. 8 N° 6C-38 piso 6º PBX 607 9999 - 382 4500 ext. 901062

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Al responder dte radicado: 20193.10034262 Id: 5496  
Folios: 2 Fecha: 2019-02-27 11:13:16  
Anexos: 0

Remitente : DIAN

Destinatario: CARLOS GERMAN NAVAS TALERO

34  
33



**Respuesta**

1. El artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, por el cual se modificó el artículo 336 del Estatuto Tributario, determina las reglas para efectuar la depuración de las rentas que conforman la nueva cédula general establecida en el artículo 32 de la citada Ley, cédula que consolida los ingresos provenientes de las rentas de trabajo, las rentas de capital y las rentas no laborales.
2. Dentro de las reglas de depuración previstas para determinar la renta líquida gravable, el numeral 4º del artículo 336 del Ordenamiento Tributario, señala que de las rentas no laborales, se podrán detraer los costos y los gastos imputables a esas rentas, que cumplan con los requisitos generales previstos en el mencionado cuerpo normativo para su procedencia, tratamiento que no se contempla de manera expresa para las rentas laborales obtenidas por personas naturales que presten servicios personales en calidad de trabajadores independientes, razón por la que para el año gravable 2019 y hasta que no exista disposición legal en contrario, estas personas no podrán restar de sus rentas laborales los costos y gastos imputables a la mismas.
3. A la fecha de radicación en la Secretaría General de la Cámara de Representantes, del proyecto de ley “por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones”, el cual fue presentado el 31 de octubre de 2018 y publicado en la Gaceta del Congreso No. 933 de la misma fecha, aún no se había proferido la Sentencia C-120 de 2018 a la que alude especialmente en su escrito, sentencia que fue notificada a través de edicto No. 088 que se desfijó el día 4 de diciembre de 2018, razón por la cual no se puede informar como se refleja en el texto del proyecto de ley el debido acatamiento de una sentencia que al momento de la presentación del citado proyecto, aún no se había proferido.
4. La modificación efectuada al artículo 336 del Estatuto Tributario con el fin de fijar las reglas que aplican para determinar la renta líquida de la cédula general, fue incorporada en la Ponencia para primer debate del mencionado proyecto de ley, en comisiones terceras y cuartas conjuntas del Congreso de la República, ponencia que fue publicada en la Gaceta del Congreso No. 1048 de 28 de noviembre de 2018, fecha que de igual manera antecede a la notificación de la sentencia C - 120 de 2018, por lo tanto, a las fechas tanto de radicación del proyecto de ley como de la modificación al artículo 336 del Estatuto Tributario, aún no se conocía la mencionada providencia.
5. Esta Dirección, como se le manifestó en la respuesta dada inicialmente, está obligada a aplicar los fallos de la Corte Constitucional, por lo que dará cumplimiento a la sentencia C-120 de 2018, proferida por la Sala Plena de la Corte Constitucional al decidir la demanda de inconstitucionalidad instaurada contra el artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016, observando lo preceptuado en el artículo 48 de la Ley 270 de 1996 - Estatutaria de la Administración de Justicia -, en virtud del cual, las sentencias que profiera la Corte

Constitución Política sólo serán de obligatorio cumplimiento y con efecto erga omnes en su parte resolutive.

6. La Corte Constitucional, en ejercicio de la competencia atribuida en el artículo 241 de la Constitución Política, de "guarda de la integridad y supremacía de la Constitución", cumple su función en los estrictos términos que señala la misma disposición, decidiendo sobre las demandas de inconstitucionalidad que se presenten contra las leyes, demandas que deben cumplir unos requisitos formales mínimos, que comprenden el señalar las normas acusadas, los enunciados prescriptivos que se consideran infringidos y presentar las razones de la violación, estudio que si bien fue realizado respecto de las normas cuya demanda de inconstitucionalidad se resolvió mediante las sentencias C- 668 de 2015 y C - 120 de 2018, no ha sido efectuado frente al artículo 33 de la Ley 1943 de 2018, por el cual se modificó el artículo 336 del Estatuto Tributario, norma que por encontrarse incorporada en la Ley 1943 de 2018, que establece un nuevo orden, ameritaría un examen diferente que observe el nuevo contexto en el que fue expedida.

Espero de esta manera, dar respuesta a sus inquietudes.

Atentamente,



**José Andrés Romero Tarazona**  
Director General

Proyectó: Myriam Romero Cruz

Revisó: Liliana Andrea Forero Gómez

 Aprobó: Vivian Barliza. Asesora Dirección General



