C-606-19

Sentencia C-606/19

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Competencia de la Corte Constitucional

DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Requisitos

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Jurisprudencia constitucional

CONCEPTO DE VIOLACION EN DEMANDA DE INCONSTITUCIONALIDAD-Razones claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes

INHIBICION DE LA CORTE CONSTITUCIONAL POR INEPTITUD SUSTANTIVA DE LA DEMANDA-Incumplimiento de requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia en los cargos

NORMA ACUSADA-Antecedentes legislativos

COMERCIANTE-Concepto/COMERCIANTE-Obligaciones

DEDUCCIONES-Definición

DEDUCCION POR DEPRECIACION-Definición

RENTA-Depuración

En síntesis, la disposición demandada establece que en el proceso de depuración de renta, a la renta bruta de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se le restará la alícuota de depreciación de los bienes que estos utilicen en la actividad productora de renta. Dicha operación, naturalmente, reduce la base gravable y con ello la suma que debe sufragar el contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta

CONGRESO DE LA REPUBLICA-Fijación de la política tributaria

COMPETENCIA DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA-Contenido y alcance

DEDUCCIONES TRIBUTARIAS-Establecimiento y derogación corresponde al legislador

En efecto, esta Corte respecto de la amplia potestad de configuración del legislador ha señalado que “[e]s tan extenso su margen de acción que podría, siempre y cuando respete los preceptos y principios superiores, derogar todas las deducciones o beneficios que hubiese concedido en normas anteriores, en virtud de la facultad otorgada por el artículo 150, numeral 1, C.P. Y puede, bajo esa óptica, decir qué cubre uno u otro impuesto para efectos de aplicar deducciones y establecer el límite de tales deducciones sin contrariar la Carta Política. La deducción, debe destacarse, no tiene carácter constitucional sino legal, no existe ningún precepto superior que prohíba las deducciones y menos que obligue al legislador a concebirlas”

CONGRESO DE LA REPUBLICA EN MATERIA TRIBUTARIA-Poder impositivo no es absoluto/MARGEN DE CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Mandatos constitucionales

CONFIGURACION LEGISLATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA-Límites

Estos límites pueden clasificarse en: (a) aquellos que se refieren a los tributos individualmente considerados; y (b) aquellos que se refieren, en principio, al sistema tributario en su conjunto. Así el legislador, respecto del tributo individualmente considerado (i) no puede adoptar decisiones retroactivas; (ii) debe establecer sus elementos; y (iii) debe abstenerse de adoptar medidas confiscatorias. Por su parte, en la determinación de los tributos en su conjunto, siguiendo la idea de sistema tributario referido en el artículo 363 Superior, el legislador (i) debe considerar la capacidad contributiva de los obligados de manera tal que no existan tratos contrarios a la equidad y que se optimicen las exigencias del principio de progresividad; y (ii) debe ocuparse de diseñar un sistema que sea eficiente en el recaudo y administración de los tributos, entre otros

CONSTITUCION POLITICA-Contribución al financiamiento de gastos e inversiones del Estado en justicia y equidad

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Objeto/PRINCIPIO DE EQUIDAD Y JUSTICIA TRIBUTARIA-Gravamen debe definirse en función de la capacidad económica del sujeto

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Dimensión horizontal y vertical

SISTEMA TRIBUTARIO-Se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad/PRINCIPIO DE EQUIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

LIBERTAD DE CONFIGURACION LEGISLATIVA-Facultad para establecer tratamientos tributarios diferenciados

PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA-Alcance

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DIFERENCIADO-Test de igualdad

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

JUICIO DE IGUALDAD-Justificación razonable en diferencia de trato

La Corte concluye las siguientes premisas: (i) el legislador goza de una amplia potestad de configuración para establecer deducciones así como las condiciones para su reconocimiento; (ii) en razón de dicho margen y del carácter preponderantemente sistémico del principio de equidad tributaria, las medidas tributarias que establezcan diferenciaciones de trato entre contribuyentes para efectos de ser beneficiarios de las deducciones son, prima facie, constitucionales; (iii) en estos casos la intensidad del escrutinio judicial es leve, y por tanto el juez constitucional únicamente debe verificar la razonabilidad de la medida, es decir, que la diferenciación se apoye en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y su idoneidad para alcanzar dicho propósito. Las diferenciaciones de trato sólo serán contrarias a la Constitución si se comprueba que las deducciones afectan el

sistema tributario en su integridad al introducir diferenciaciones de trato exageradas, notoriamente discriminatorias y manifiestamente desproporcionadas; y (iv) la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han señalado expresamente que la diferencia de trato entre contribuyentes no obligados a llevar contabilidad vs. contribuyentes obligados a llevarla, no vulnera el principio de equidad tributaria

NORMA JURIDICA-Exequibilidad

(...) La Corte no comparte la interpretación de los demandantes. En este sentido procederá a declarar la exequibilidad de la disposición demandada, por cuanto: (i) dicha norma no afecta el principio de equidad tributaria. La diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, está en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario. Dicha diferencia se encuentra justificada pues los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación; (ii) los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en una situación jurídica y fáctica igual a la de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad, y la diferencia de trato no resulta desproporcionada, por cuanto, la decisión del legislador de distinguir entre quienes están obligados y los que no, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica; y (iii) en cualquier caso, establecer la contabilidad como requisito para acceder a la deducción por depreciación persigue una finalidad constitucionalmente legítima, cual es propender por la eficiencia del sistema tributario y en particular del recaudo del impuesto sobre la renta

Referencia: Expediente D-11988

Demanda de inconstitucionalidad en contra del artículo 77 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

Actores: Carlos Mario Restrepo, Mateo Gómez Arango y José Darío Zuluaga Calle.

Magistrado Ponente:

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Bogotá D.C., once (11) de diciembre de dos mil diecinueve (2019)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y en cumplimiento de los requisitos y trámites establecidos en el Decreto Ley 2067 de 1991, ha proferido la siguiente,

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la Acción Pública consagrada en los artículos 40(6), 241(4) y 242(1) de la Constitución Política, los ciudadanos Carlos Mario Restrepo, Mateo Gómez Arango y José Darío Zuluaga Calle, presentaron demanda de inconstitucionalidad contra el

artículo 77 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 “Por medio de la cual se adopta una Reforma Tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”.

2. Por medio de auto del diecisiete (17) de marzo de 2017, el Magistrado sustanciador dispuso inadmitir la demanda al encontrar que no se cumplían los requisitos previstos en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991, así como tampoco se reunían los requisitos desarrollados por la jurisprudencia referentes a la claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia en la argumentación sobre las “razones por las cuales [los textos constitucionales] se estiman violados”[1]. En virtud de lo anterior, se concedió a los demandantes un término de tres (3) días para corregir la demanda, de acuerdo al plazo señalado en dicho auto.

3. Mediante oficio del veintitrés (23) de marzo de 2017, la secretaría de la Corte Constitucional hizo constar que el auto inadmisorio fue notificado por medio de estado número 049 del veintidós (22) de marzo de 2017 fijado a las 8:00 AM y desfijado a las 5:00 PM del mismo día. De la misma forma, mediante oficio del veintiocho (28) de marzo de 2017 la secretaría hizo constar que dentro del término de ejecutoria, que transcurrió los días 25, 26 y 27 de marzo de 2017, los demandantes presentaron escrito de corrección de la demanda de inconstitucionalidad, escrito que fue recibido el día veintisiete (27) de marzo de 2017 en la secretaría de la Corte.

5. También, por medio de la secretaría general de la Corte, se invitó a participar en el presente proceso a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a la UAE – Junta Central de Contadores, al director del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), al Director de la Academia Colombiana de Jurisprudencia (ACJ), a la Cámara de Servicios Legales de la ANDI, al Instituto Nacional de Contadores Públicos, al Colegio de Contadores Públicos de Colombia, y a los Decanos de las Facultades de Derecho de la Universidad de los Andes, la Universidad Externado de Colombia, la Universidad Nacional de Colombia, la Escuela de Derecho de la Universidad Sergio Arboleda, la facultad de Jurisprudencia de la Universidad del Rosario, las Facultades de Derecho de la Universidad Javeriana y de la Universidad Libre.

6. La Sala Plena de la Corte Constitucional, mediante auto 305 del veintiuno (21) de junio de dos mil diecisiete (2017), ordenó la suspensión de términos de diversos procesos de constitucionalidad, entre ellos, los términos correspondientes al expediente de la referencia, motivo por el cual la Sala procederá a levantar dicha suspensión en la presente providencia.

Cumplidos los trámites previstos en el artículo 242 de la Constitución Política y en el Decreto Ley 2067 de 1991, procede la Corte a resolver la demanda de la referencia.

A. NORMA DEMANDADA

7. A continuación, se transcribe la norma demandada, subrayando el texto que se solicita sea declarado inexecutable:

“LEY 1819 DE 2016

(Diciembre 29)

D.O. No. 50.101 de 29 de diciembre de 2016

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

ARTÍCULO 77. Modifíquese el artículo 128 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Artículo 128. Deducción por depreciación. Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los obligados a llevar contabilidad podrán deducir cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable”.

B. LA DEMANDA

8. Los demandantes solicitan declarar la inexecutable de la expresión “los obligados a llevar contabilidad” contenida en el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016, al considerar que vulnera lo dispuesto en los artículos 95(9), 228 y 363 de la Constitución Política. A título preliminar, explican que cuando un contribuyente compra un activo, tiene la expectativa de que con su uso se generen rentas y al mismo tiempo, es consciente de que dichos activos se deterioran con la actividad productiva. En razón de dicho deterioro, sostienen que la legislación tributaria colombiana permite el reconocimiento de una expensa como un menor valor de las utilidades a título de deducción por depreciación. Dicho concepto fue definido por los demandantes como “la reducción o desgaste del costo que sufre un bien como resultado de alguno de los siguientes sucesos: a) su uso b) el paso del tiempo y c) la obsolescencia”[2].

9. Consideran que, en condiciones normales, las deducciones fiscales deberían ser las mismas para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta. A pesar de ello, la disposición demandada establece que la deducción por depreciación es una ventaja tributaria a la que sólo pueden acceder aquellos contribuyentes que están obligados a llevar contabilidad. De acuerdo con los ciudadanos ello es contrario a la Constitución por dos razones o cargos:

10. Cargo No. 1: El demandante formula un problema jurídico para ilustrar el primero de sus cargos, así: “¿Viola el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 el principio de equidad en materia tributaria establecido en el numeral 9 del artículo 95 y el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, y traslada cargas excesivas a los contribuyentes personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, frente a los mismos contribuyentes personas naturales obligadas a llevar contabilidad, conforme a la obligatoriedad consagrada en el artículo 19 del Código de Comercio colombiano?”[3].

11. Argumentan que la expresión demandada vulnera el “principio general de igualdad”[4] explicando que el mismo prohíbe al legislador dispensar tratamientos

desiguales injustificadamente, explicando que en materia tributaria ello conduce a “que no resulten cargas excesivas o beneficios exagerados”[5]. A continuación, los demandantes profundizan en el principio de equidad tributaria, explicando que este comprende una dimensión vertical, asociada a gravar más intensamente a quienes tienen más capacidad contributiva, y otra horizontal, que implica que las cargas tributarias impuestas deban ser iguales para quienes se encuentren en la misma situación fáctica.

12. Los ciudadanos sostienen que la expresión demandada trasgrede la equidad horizontal, pues “las obligaciones para las personas naturales son exactamente las mismas (sic), es decir el ordenamiento jurídico tributario conserva la igualdad de condiciones para ambos sujetos, tanto al obligado como al no obligado a llevar libros de contabilidad”[6]. Ponen de presente que los elementos para el cálculo de la renta líquida gravable, como los ingresos no constitutivos de renta y las rentas exentas más representativas, son “exactamente las mismas”[7], con excepción de la deducción por depreciación.

13. Desde el punto de vista de la equidad vertical, señalan que dos personas naturales, idénticas desde el punto de vista del art. 74 del Código Civil[8], una obligada a llevar contabilidad y otra que no, tributarán de manera distinta por la aplicación de la deducción por depreciación, a pesar de tener niveles de ingreso semejantes. En opinión de los demandantes, el criterio de diferenciación basado en llevar contabilidad se basa en un “mero formalismo”[9] que acarrea consecuencias excesivas, desproporcionadas e irracionales desde el punto de vista tributario.

15. Argumentaron que “el desconocimiento de la deducción por depreciación para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad proscribió de la legislación tributaria colombiana otros medios de prueba como los registros fotográficos, facturas de compra, certificados de tradición, contratos (de arrendamiento, de comodato, entre otros), escrituras públicas en el otorgamiento de derechos de usufructo, testimonios, actas de mantenimiento, actas de entrega, entre otros; los cuales permiten a cualquier sujeto pasivo del impuesto de renta demostrar la realidad económica del bien, su uso y el deterioro obtenido como consecuencia de su explotación quien (sic) en última instancia debería ser lo que otorga el ‘verdadero derecho’ a los contribuyentes ‘Obligados’ y ‘No Obligados’ a llevar contabilidad a descontar de su renta una ‘alícuota’ a título de reconocimiento del desgaste que sufre el activo en el desarrollo de su actividad productora”[10].

16. Los demandantes señalaron que para fundamentar este cargo tomaron la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que estableció lo siguiente “la depreciación no la causa un registro contable, la depreciación la causa el desgaste o deterioro normal por el uso de un bien y atiende a la necesidad de reconocer racionalmente y en forma sistemática el costo del activo utilizado en la actividad productora de renta”[11]. Igualmente, señalaron que “debería primar la realidad económica del bien sin que el único medio de prueba tuviese que ser el registro contable en los libros”[12], rechazando la exigencia de la contabilidad como un formalismo inconducente.

17. Con fundamento en estos dos cargos solicitaron a la Corte declarar que la deducción por depreciación debe reconocerse tanto a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad como a los no obligados, y como consecuencia de ello, que la expresión

“obligados a llevar contabilidad” debía declararse inexecutable.

C. INTERVENCIONES

18. Durante el trámite del presente asunto se recibieron seis (6) escritos de intervención. De los escritos recibidos, dos solicitaron a la Corte declararse inhibida para fallar, otros solicitaron la exequibilidad simple o exequibilidad condicionada y tres la inexecutable.

19. Solicitudes de inhibición. Los argumentos de inhibición[13] se basan en la falta de certeza en punto al supuesto abuso de la potestad legislativa pues, se deriva de una interpretación subjetiva de los demandantes. Puntualmente, respecto del cargo No. 2 la Universidad Externado de Colombia solicita a la Corte inhibirse pues el mismo carece de los requisitos mínimos para proferir un fallo de fondo de conformidad con la sentencia C-1052 de 2001.

20. Solicitudes de exequibilidad. Los intervinientes[14] encuentran que la disposición demandada no vulnera el principio de equidad tributaria pues la diferencia que alegan los demandantes se encuentra justificada. Asimismo, resaltan que el legislador cuenta con una amplia potestad de configuración en materia impositiva. Destacan la importancia de los registros contables en la medida que permite verificar el registro de las actividades contables que realizan los comerciantes.

21. Solicitudes de exequibilidad condicionada. Para sustentar esta solicitud, los intervinientes[15] indican que la expresión demandada no es contraria a los artículos 95(9) y 363 de la Constitución. Sin embargo, la misma omite a aquellas personas que decidan voluntariamente llevar contabilidad motivo por el cual esta debe ser declarada executable en el entendido de que el derecho a tomar la deducción aplica también para las personas naturaleza no obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con la normatividad aplicable.

22. Solicitudes de inexecutable. Los argumentos de inexecutable[16] señalan que la diferencia de trato contenida en la norma no está justificada. En general, destacan que la depreciación que sufre un bien por el desgaste “no es exclusiva de las personas naturales que tienen que llevar contabilidad, sino que es un factor común a cualquier persona que tenga un bien con valor patrimonial”[17].

D. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

23. Mediante concepto 6337, el Ministerio Público solicitó a esta Corte declarar la exequibilidad de la expresión demandada, en el entendido de que la deducción por depreciación puede aplicarse a los contribuyentes personas naturales que, sin estar obligadas a llevar contabilidad, han decidido llevarla.

24. Señaló el Procurador que en el presente caso se trata de comparar a las personas naturales, responsables del impuesto a la renta, que están obligadas a llevar contabilidad, con aquellas que no lo están. Para tal efecto, consideró relevante resaltar que el Código de Comercio, en su artículo 19, establece la obligación de todo comerciante de llevar contabilidad. Así, lo que reivindican los accionantes en el presente caso, es un igual

tratamiento entre personas naturales comerciantes y no comerciantes, frente a la posibilidad de hacer las deducciones por depreciación en la liquidación del impuesto sobre la renta.

26. Finalmente, destacó que aquellas personas naturales que no estuviesen obligadas a llevar contabilidad, pero decidieren llevarla, no se encuentra justificación alguna para que sean excluidas del mencionado beneficio. En lo concerniente a la vulneración de lo dispuesto en el artículo 228 superior, consideró el Procurador General de la Nación que no se presenta ninguna vulneración, ya que, no se está determinando una tarifa probatoria.

27. En síntesis, a continuación se resumen las intervenciones y solicitudes formuladas en relación con la expresión objeto de control constitucional:

Interviniente

Argumento

Solicitud

Procurador General de la Nación

La diferencia de trato está justificada pues se trata de sujetos con cargas fiscales diferentes. Sin embargo, la deducción por depreciación puede aplicarse a los contribuyentes -personas naturales que, sin estar obligados a llevar contabilidad han decidido llevarla.

Fallo de exequibilidad condicionada

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN

La demanda carece de certeza pues obedece a una apreciación subjetiva de los demandantes. La diferencia de trato se encuentra justificada pues los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación.

Fallo inhibitorio o de exequibilidad

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La demanda carece de certeza pues obedece a una apreciación subjetiva de los demandantes. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en situaciones jurídicas asimilables a aquellos que no tienen esa obligación; la contabilidad permite verificar el registro de las actividades que realizan los comerciantes y, el legislador cuanta con amplia libertad de configuración en materia impositiva.

Fallo inhibitorio o de exequibilidad

Universidad Externado de Colombia

El Cargo No. 2 carece de los requisitos mínimos para proferir un fallo de fondo. La expresión demandada no es contraria a los artículos 95(9) y 363 de la CP; sin embargo, omite a aquellas personas que decidan voluntariamente llevar contabilidad.

Fallo inhibitorio o de exequibilidad condicionada

Academia Colombiana de Jurisprudencia (ACJ)

La diferenciación de trato contenida en la norma demandada no está justificada. La única diferencia entre los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad es que el primero debe registrar diariamente sus operaciones.

Fallo de inexecuibilidad

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)

La expresión demandada es contraria a las dos dimensiones de equidad (horizontal y vertical). Los dos sujetos son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y debería contar con el mismo derecho. No se encuentra justificación suficiente que explique la diferencia de trato.

Fallo de inexecuibilidad.

Juan Sebastián Gómez Crisanchó y Paul Alexander Mera López

La diferencia de trato no está constitucionalmente justificada. La depreciación que sufre un bien por el hecho de su desgaste, no es exclusiva de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad.

Fallo de inexecuibilidad

A. COMPETENCIA

28. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4o de la Constitución Política, la Corte Constitucional es competente para conocer y decidir definitivamente sobre la demanda de inconstitucionalidad de la referencia, pues lo demandado se inserta en una ley de la República.

B. CUESTIÓN PREVIA

Aptitud de la demanda – Reiteración de jurisprudencia

29. El Decreto 2067 de 1991, en su artículo 2º, establece los elementos que debe contener la demanda en los procesos de control abstracto de constitucionalidad. En particular, la norma precisa que las demandas de inconstitucionalidad deben presentarse por escrito, en duplicado, y deben cumplir con los siguientes requisitos: (i) señalar las normas cuya inconstitucionalidad se demanda y transcribir literalmente su contenido o

aportar un ejemplar de su publicación oficial; (ii) señalar las normas constitucionales que se consideran infringidas; (iii) presentar las razones por las cuales dichos textos se estiman violados; (iv) si la demanda se basa en un vicio en el proceso de formación de la norma demandada, se debe señalar el trámite fijado en la Constitución para expedirlo así como la forma en que éste fue quebrantado; y (v) la razón por la cual la Corte es competente para conocer de la demanda.

30. Este tribunal ha reiterado que el tercero de los requisitos se conoce como “concepto de la violación”[18]. Este requiere del demandante una carga material y no meramente formal, que no se satisface con la presentación de cualquier tipo de razones o motivos, sino que exige unos mínimos argumentativos de tal suerte que dichas razones o motivos no sean vagos, abstractos, imprecisos o globales, al punto de impedir que surja una verdadera controversia constitucional[19].

31. Conforme a lo dispuesto por la Corte en las sentencias C-1052 de 2001 y C-856 de 2005, los siguientes son los mínimos argumentativos que comprenden el “concepto de la violación”: claridad, cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; certeza, cuando la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente y no en una que el actor deduce de manera subjetiva, valga decir, cuando existe una verdadera confrontación entre la norma legal y la norma constitucional; especificidad, cuando se define o se muestra cómo la norma demandada vulnera la Carta Política; pertinencia, cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y suficiencia, cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada.

Aptitud sustancial del Cargo No. 1 por violación al principio de equidad tributaria (arts. 95(9) y 363 de la Constitución)

32. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la DIAN, señalaron que el Cargo No. 1 carece de claridad, certeza, suficiencia y pertinencia. Estos intervinientes argumentan que los demandantes (i) señalan que la expresión demandada vulnera el principio de equidad tributaria sin tener en cuenta que la norma hace una distinción entre sujetos que no son equiparables; y (ii) se limitan a cuestionar el tratamiento fiscal previsto en la norma sin argumentar por qué se transgrede la potestad de configuración del legislador.

33. La Corte considera que el Cargo No. 1 sí cumple con los mínimos argumentativos establecidos por la jurisprudencia. En primer lugar, este tribunal constata que el cargo se soporta sobre razones de inconstitucionalidad que son claras en tanto siguen un hilo conductor en la argumentación que, prima facie, permiten comprender la presunta inconformidad entre la expresión demandada y los mandatos constitucionales señalados. En efecto, los demandantes afirman que el principio de equidad en su sentido horizontal exige que contribuyentes con la misma capacidad contributiva tengan las mismas cargas tributarias. Sin embargo, la disposición demandada establece un criterio de diferenciación (obligación de llevar contabilidad), que permite aplicar una deducción por depreciación. Dicho criterio, sostienen los demandantes, no es razonable ni proporcionado pues no

consulta la capacidad económica de los contribuyentes. Así, en su concepto, los obligados y no obligados a llevar contabilidad, deberían tener el mismo trato frente al impuesto sobre la renta, en la medida en que tienen las mismas obligaciones tributarias y la forma para determinar su renta gravable es la misma.

34. En segundo lugar, los cargos anotados cumplen con el requisito de certeza[20], pues el planteamiento de los accionantes recae sobre una proposición jurídica que, prima facie, se desprende del contenido de la norma demandada. En efecto, la disposición establece una diferenciación en el tratamiento tributario entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y contribuyentes no obligados a ello, para efectos de acceder a la deducción señalada. Igualmente, el cargo es específico pues exponen las razones por las cuales el criterio de diferenciación y la diferencia de trato que de ahí resulta sería contraria a los artículos 95(9) y 363 de la Constitución.

35. Así mismo, la Corte constata que, los cargos bajo estudio acreditan el requisito de pertinencia, en la medida que los argumentos en los que se basan ponen de presente un eventual enfrentamiento entre el contenido de una norma de naturaleza legal y las garantías y/o principios consagrados en los artículos 95(9), y 363 de la Constitución. Por último, la sustentación de estos cargos se hizo a partir de los elementos de juicio necesarios para despertar una duda mínima sobre la constitucionalidad de la expresión acusada, evidenciándose el cumplimiento del requisito de suficiencia.

Ineptitud sustancial del Cargo No. 2 por violación al principio de prevalencia del derecho sustancial sobre las formas (art. 228 de la Constitución)

36. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público[21] y la Universidad Externado de Colombia se pronunciaron sobre la aptitud sustancial del Cargo No. 2 argumentando que este carecía de claridad, certeza, suficiencia y pertinencia pues los demandantes (i) se limitan a afirmar que la disposición demandada vulnera el art. 228 de la Constitución sin explicar las razones que fundamentan dicha inconstitucionalidad; (ii) desconocen que la contabilidad es un medio de prueba idóneo para probar la depreciación de un bien; y (iii) no exponen la razón por la cual establecer la contabilidad como requisito probatorio para acceder a la deducción por depreciación es irrazonable o desproporcionado.

37. La Corte considera que el Cargo No. 2 carece de aptitud sustancial por varias razones. En primer lugar, el cargo no es específico, pues los demandantes no muestran cómo el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 vulnera lo dispuesto en el art. 228 de la Constitución, limitándose a afirmar una oposición, pero sin presentar razones de índole constitucional que sustenten las mismas. En particular, los demandantes no explicaron las razones por las cuales consideran que el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre las formas tiene aplicación en materia tributaria. La Corte reconoce que en las sentencias C-015 de 1993 y C-637 de 2000 esta corporación afirmó que este principio resulta aplicable en materia tributaria con ciertas particularidades. Sin embargo, los demandantes no hicieron referencia a estas decisiones y tampoco expusieron argumentos que permitan concluir que las reglas contenidas en estos pronunciamientos son aplicables analógicamente para el análisis de la disposición demandada[22].

38. En segundo lugar, el cargo carece de pertinencia pues los demandantes no

emplean argumentos de orden constitucional para justificar la violación. En efecto, se limitan a afirmar que en una jurisprudencia del Consejo de Estado, dicha la autoridad habría señalado que no resultaba razonable que se exigiera una prueba contable para acceder a la depreciación pues esta se causa por el deterioro del bien, con independencia de la contabilidad. En el caso citado, sin embargo, no se analizó este requisito en términos de una violación al art. 228 de la Constitución, ni se hizo referencia al principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre las formalidades. Por lo tanto, dicha providencia no es pertinente a efectos de demostrar una violación de rango constitucional, a saber, el desconocimiento del artículo 228 superior.

39. En tercer lugar, el cargo carece de suficiencia. En el auto inadmisorio del diecisiete (17) de marzo de 2017, el Magistrado sustanciador solicitó a los demandantes explicar por qué la elección de un medio de prueba (contabilidad) resulta desproporcionado o irrazonable y privilegia lo sustancial sobre lo formal[23]. En el escrito de subsanación, sin embargo, los demandantes no expusieron las razones por las cuales consideran que la obligación de llevar contabilidad es una mera formalidad o por qué siéndolo, se le privilegia por encima de una cuestión sustancial. Por otro lado, tampoco expusieron por qué establecer la contabilidad como medio para probar la depreciación excede la potestad de configuración del legislador. Así, la ausencia de argumentación de los demandantes hace que el Cargo No. 2 no tenga un alcance persuasivo que permita despertar una duda mínima sobre la inconstitucionalidad de la expresión demandada. Por las razones expuestas, la Corte no emitirá un pronunciamiento de fondo respecto del cargo por violación del artículo 228 de la Constitución (Cargo No. 2).

C. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA JURÍDICO, METODO Y ESTRUCTURA DE LA DECISIÓN

40. A partir de lo expuesto en la Sección B de esta sentencia, la Corte determinó la aptitud del Cargo No. 1 por violación a los artículos 95(9) y 363 de la Constitución. Por lo anterior, le corresponde a este tribunal resolver el siguiente problema jurídico: ¿El legislador vulneró el principio de equidad tributaria (arts. 95(9) y 363 CP) al establecer que solo los contribuyentes “obligados a llevar contabilidad” pueden hacer uso de la deducción por depreciación, para efectos de reducir la base gravable del impuesto sobre la renta?

41. Para resolver el problema jurídico expuesto, en primer lugar, la Corte expondrá los antecedentes normativos de la disposición acusada. En segundo lugar, analizará quiénes están obligados a llevar contabilidad y presentará una breve explicación de la deducción por depreciación en la legislación colombiana. En tercer lugar, estudiará la potestad de configuración del legislador en materia tributaria, en particular, en lo que se refiere al establecimiento de deducciones. En cuarto lugar, analizará los límites constitucionales a la potestad legislativa en la imposición de tributos haciendo énfasis en el principio de equidad tributaria. Finalmente, con base en las reglas que se deriven del análisis precedente, solucionará el caso concreto.

D. ANTECEDENTES NORMATIVOS DE LA DISPOSICIÓN ACUSADA

42. El 19 de octubre de 2016, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público radicó ante la Cámara de Representantes el proyecto de ley “por medio del cual se adopta una reforma

tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”[24]. Dicho proyecto fue producto de las discusiones adelantadas por el Gobierno Nacional con diferentes actores a partir del Informe Final Presentado por la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria (el “Informe de la Comisión de Expertos”)[25].

43. En el Informe de la Comisión de Expertos se establecía que el régimen del impuesto sobre la renta debía ser modificado por tres razones: (a) el impuesto de renta personal es insuficiente en términos de recaudo; (b) el impuesto carece de progresividad y contribuye poco a la distribución del ingreso; y (c) el impuesto es difícil de administrar. Respecto de este último punto, la Comisión explicó que “la multiplicidad de sistemas dentro del mismo tributo con diferentes bases, tablas de tarifas y porcentajes de retención dificulta su entendimiento y cumplimiento por parte de los contribuyentes, complica la administración y favorece la evasión”[26].

44. Igualmente, la Comisión explicó que la implementación de las normas NIIF suponía importantes ajustes a los activos, pasivos y cuentas de patrimonio lo que implicaba la necesidad de introducir cambios en diferentes aspectos, como por ejemplo “nuevos métodos de determinación de vidas útiles y valores residuales en los activos fijos, depreciación y amortización”.

45. En este sentido, y de particular importancia para el caso que ocupa la atención de la Corte, en diversos informes de ponencia en el Congreso se reconoció que la legislación tributaria vigente: (a) no establecía una definición de los costos de las “propiedades, plantas y equipos”; y (b) no contenía reglas claras y precisas para la determinación de la alícuota de depreciación[27].

46. Para resolver dicha problemática específica, se propuso que el concepto de costo y el cálculo de la depreciación se hiciera “de conformidad con lo establecido en la técnica contable. Es decir, la norma tributaria acepta el método de depreciación, la vida útil y el valor residual obtenidos bajo la aplicación de las NIIF (...)”[28]. Con base en dicha consideración, se introdujeron cambios en la legislación tributaria en relación con el concepto de la deducción por depreciación (art. 128 del ET) y la base para calcular la misma (art. 131 y 141 del ET).

Texto original

Texto Ley 1819 de 2016

Art. 128 del Estatuto Tributario

Son deducibles cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste o deterioro normal o por obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar el ciento por ciento (100%) de su costo durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable de que se trate

Art. 128 del Estatuto Tributario (disposición demandada)

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, los obligados a llevar contabilidad podrán deducir cantidades razonables por la depreciación causada por desgaste de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta, equivalentes a la alícuota o suma necesaria para amortizar la diferencia entre el costo fiscal y el valor residual durante la vida útil de dichos bienes, siempre que éstos hayan prestado servicio en el año o período gravable. (Negrillas fuera de texto original)

Art. 131 del Estatuto Tributario

El costo de un bien depreciable está constituido por el precio de adquisición, incluidos los impuestos a las ventas, los de aduana y de timbre, más las adiciones y gastos necesarios para ponerlo en condiciones de iniciar la prestación de un servicio norma

Art. 131 del Estatuto Tributario

(...)

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, un contribuyente depreciará el costo fiscal de los bienes depreciables, menos su valor residual a lo largo de su vida útil.

Para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, el valor residual y la vida útil se determinará de acuerdo con la técnica contable.

Art. 141 del Estatuto Tributario

Las cuotas anuales de depreciación de que tratan las normas tributarias, deberán registrarse en los libros de contabilidad del contribuyente en la forma que indique el reglamento. (Negrillas fuera de texto original)

Art. 141 del Estatuto Tributario

Artículo derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

47. Como puede verse, la Ley 1819 de 2016 introdujo dos cambios en materia de deducción por depreciación: (i) estableció que el contribuyente depreciaría el costo fiscal de los bienes depreciables, menos su valor residual a lo largo de su vida útil; y (ii) estableció que el valor residual y la vida útil se determinarían de acuerdo con la técnica contable.

E. LA DEDUCCIÓN POR DEPRECIACIÓN

49. Por regla general todos los comerciantes están obligados a llevar contabilidad (art. 19 del Código de Comercio)[29]. El mismo Código de Comercio establece que se consideran comerciantes todas aquellas personas naturales o jurídicas que se dediquen

profesionalmente a desarrollar actividades consideradas por la ley como mercantiles[30]. Ahora bien, desde el punto de vista tributario la obligación de llevar contabilidad no les asiste a todos. De esta forma, estarán obligados a llevar contabilidad personas que pertenezcan al régimen común en el impuesto a las ventas[31], las entidades sin ánimo de lucro[32], micro, pequeñas y medianas empresas[33], en general todas las personas naturales y jurídicas que deban aplicar algún marco contable derivado de la Ley 1314 de 2009. No estarían obligados, por ejemplo, aquellas personas naturales asalariadas o quienes ejerzan una profesión liberal aun cuando deban declarar renta. Las personas obligadas a llevar contabilidad deben hacerlo en debida forma, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados[34].

50. Ahora bien, los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación. En efecto, el artículo 26 del ET establece el proceso de “depuración de la renta”[35] en los siguientes términos: “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” (Subrayado fuera del texto original).

51. Por su parte, el artículo 107 del ET[36] establece que las deducciones son las erogaciones o expensas que tienen relación de causalidad con las actividades productoras de renta, y que son necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad para la obtención de renta[37]. De esta forma, señala que solo serán reconocidas como deducibles las expensas que (i) tengan relación de causalidad; (ii) sean necesarias; y (iii) sean proporcionadas respecto del ingreso percibido. Este Tribunal ha definido las deducciones como “aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida”[38], o “aquella suma fija que se deduce de la renta imponible, y están reguladas en los artículos 104 a 177 del E.T”[39]. Se trata de “gastos”[40] que aligeran el monto de la renta líquida gravable reduciendo la suma que debe sufragar el contribuyente por concepto del respectivo impuesto[41].

52. Ahora bien, el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016, por virtud del cual se modifica el artículo 128 del ET (disposición demandada) hace parte del Capítulo V (Deducciones) de dicho estatuto. Este artículo establece una deducción que se realiza sobre la renta bruta del contribuyente y que, junto con las demás deducciones, permite determinar la renta líquida. Tal deducción se denomina “deducción por depreciación”. La depreciación es el reconocimiento sistemático de la pérdida de valor de los activos fijos utilizados en la actividad productora de renta, a causa de su uso, desgaste normal o por obsolescencia[42]. Esta equivale “a la alícuota o suma necesaria para amortizar la totalidad del costo del bien durante el término de su vida útil, siempre que éste haya prestado servicio en el año o período gravable de que se trate”[43].

53. En síntesis, la disposición demandada establece que en el proceso de depuración de renta, a la renta bruta de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad se le restará la alícuota de depreciación de los bienes que estos utilicen en la actividad productora de renta. Dicha operación, naturalmente, reduce la base gravable y con ello la suma que debe sufragar el contribuyente por concepto de impuesto sobre la renta.

F. LA AMPLIA POTESTAD DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR PARA ESTABLECER DEDUCCIONES

54. El numeral 12 del artículo 150 de la Constitución establece que el Congreso de la República es la entidad del Estado autorizada para establecer contribuciones fiscales y parafiscales y, por consiguiente, para definir en cada uno de ellos los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y el tiempo de vigencia de los tributos (art. 338 CP)[44].

55. De acuerdo con lo señalado por esta Corte, esa prerrogativa, “se funda en el principio democrático, puesto que es el legislador en su condición de órgano representativo, deliberativo y pluralista, el encargado de definir los fines de la política tributaria y los medios adecuados para alcanzarlos con el fin de lograr un orden económico y social justo”[45]. En ese orden, este tribunal ha señalado que, por mandato expreso de la Carta, el legislador goza de una amplia potestad de configuración y de “la más amplia discrecionalidad”[46] en materia tributaria, lo que le permite fijar la política fiscal mediante la creación, modificación, disminución, aumento o eliminación de los tributos tales como, impuestos, tasas y contribuciones[47].

56. Esa amplia potestad de configuración en materia tributaria comprende también la facultad para establecer deducciones encaminadas a la determinación de la renta líquida gravable como base para la aplicación de la tarifa en el régimen del impuesto sobre la renta. Sobre el particular, esta Corte ha manifestado que “el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables,”[48]. Sobre las deducciones, de manera específica, ha dicho la jurisprudencia que se trata de “un concepto de creación legal y se refieren a ciertos beneficios que puede conceder el legislador, es decir, aquellas partidas que la ley permite restar de la renta bruta para obtener la renta líquida. Esas deducciones si bien se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y constituyen un beneficio otorgado a favor de los contribuyentes, pueden ser derogadas, disminuidas o ampliadas por el legislador, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución”[49].

57. Respecto de las deducciones, este tribunal ha señalado que el legislador cuenta con una amplia potestad de configuración “para señalar qué puede ser deducible de la renta a fin de establecer el impuesto o qué se puede deducir de los impuestos pagados”[50]. Así, las deducciones se encuentran dentro de la órbita propia del legislador y por lo tanto pueden ser derogadas, disminuidas, modificadas o ampliadas por éste, sin que por ese sólo motivo resulten contrarias a la Constitución[51]. Adicionalmente, la Corte ha destacado que las deducciones pueden establecerse “por razones de política económica, social, ambiental, fiscal o para realizar la igualdad real y efectiva”[52] que por su

naturaleza, pueden ser determinadas solo por quien cumple el papel de representante del pueblo, el Congreso de la República, con sujeción a las normas constitucionales vigentes. Así, reconocer cierta flexibilidad al legislador respecto de las mismas resulta de la mayor importancia[53].

58. En efecto, esta Corte respecto de la amplia potestad de configuración del legislador ha señalado que “[e]s tan extenso su margen de acción que podría, siempre y cuando respete los preceptos y principios superiores, derogar todas las deducciones o beneficios que hubiese concedido en normas anteriores, en virtud de la facultad otorgada por el artículo 150, numeral 1, C.P. Y puede, bajo esa óptica, decir qué cobija uno u otro impuesto para efectos de aplicar deducciones y establecer el límite de tales deducciones sin contrariar la Carta Política. La deducción, debe destacarse, no tiene carácter constitucional sino legal, no existe ningún precepto superior que prohíba las deducciones y menos que obligue al legislador a concebirlas”[54].

G. LÍMITES A LA POTESTAD DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA

59. La potestad legislativa en materia tributaria, pese a que es amplia no es absoluta[55]. Existen precisos mandatos constitucionales a los que se encuentra sometido el Congreso al ejercer sus competencias en materia tributaria[56], entre los cuales sobresalen el respeto de los derechos fundamentales (art. 2 CP), la garantía de los principios de justicia y equidad en la distribución de las cargas fiscales (art. 95(9) CP), la observancia del principio de legalidad (art. 338 CP)[57], el cumplimiento de los principios de equidad, capacidad contributiva, eficiencia[58] y progresividad, así como el principio de no retroactividad (art. 363 CP).

60. Estos límites pueden clasificarse en: (a) aquellos que se refieren a los tributos individualmente considerados; y (b) aquellos que se refieren, en principio, al sistema tributario en su conjunto[59]. Así el legislador, respecto del tributo individualmente considerado (i) no puede adoptar decisiones retroactivas; (ii) debe establecer sus elementos; y (iii) debe abstenerse de adoptar medidas confiscatorias. Por su parte, en la determinación de los tributos en su conjunto, siguiendo la idea de sistema tributario referido en el artículo 363 Superior, el legislador (i) debe considerar la capacidad contributiva de los obligados de manera tal que no existan tratos contrarios a la equidad y que se optimicen las exigencias del principio de progresividad[60]; y (ii) debe ocuparse de diseñar un sistema que sea eficiente en el recaudo y administración de los tributos, entre otros.

61. En atención al cargo por violación a los artículos 95(9) y 363 de la Constitución formulado por los demandantes, a continuación, la Corte se referirá al principio de equidad (arts. 95(9) y 363 CP) como elemento orientador de la potestad de configuración del legislador.

H. EL PRINCIPIO DE EQUIDAD COMO ORIENTADOR DE LA POTESTAD DE CONFIGURACIÓN DEL LEGISLADOR EN MATERIA TRIBUTARIA

62. El artículo 95(9) de la Constitución establece que los ciudadanos deben “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”. Por su parte, el artículo 363 de la Constitución establece que “el sistema

tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

63. El principio de equidad tributaria exige que en la determinación de los tributos, el legislador deba considerar la capacidad contributiva de los obligados con el objeto de “evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”[61]. Ha señalado la jurisprudencia que “el principio de equidad exige que se graven, de conformidad con la evaluación efectuada por el legislador, los bienes o servicios cuyos usuarios tienen capacidad de soportar el impuesto, o aquellos que corresponden a sectores de la economía que el Estado pretende estimular, mientras que se exonere del deber tributario a quienes, por sus condiciones económicas, pueden sufrir una carga insostenible y desproporcionada como consecuencia del pago de tal obligación legal”[62] (subrayado fuera del texto).

64. De acuerdo con la jurisprudencia[63], la equidad tributaria tiene dos manifestaciones: (i) la equidad horizontal, según la cual “los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago”[64]; 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 proporción de gravamen.

65. El principio de equidad tributaria tiene una naturaleza estructural en virtud de la cual el sistema tributario debe ser equitativo en su integridad[65]. En tal sentido, la Corte ha señalado que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado[66]. Por ende, es preciso analizar el impacto de “una norma en cuanto a sus implicaciones para el sistema”[67] (subrayado fuera del texto), y no de manera aislada. Sobre el particular, la sentencia C-776 de 2003, señaló que: “[E]l alcance del principio de equidad tributaria no se agota en la consideración efectiva de las diferencias reales que existen entre los potenciales sujetos obligados. En la sentencia C-1060A de 2001, la Corte expresó que la equidad impone el respeto no sólo por las diferencias de ingreso y bienestar de los contribuyentes, sino también los mandatos de la Constitución en su conjunto, especialmente los principios derivados del Estado Social de Derecho: “los criterios de justicia y equidad como límites al deber de contribuir, han sido objeto de meritorios trabajos científicos que tienden a concretar la justicia hacia la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo. Sin embargo, la capacidad contributiva no es el único principio a valorar en el sistema: es necesario proteger otros valores que se encuentran en la Constitución como son la protección de los derechos fundamentales al trabajo, y a la familia, protección a la libertad personal que implica el reconocimiento de un mínimo de recursos para la existencia personal y familiar que constituye la frontera a la presión fiscal individual, todo complementado con los principios del Estado Social, que no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales sino moderadores de ellas.” Ante todo, es importante recordar que en la sentencia C-643 de 2002 la Corte estableció que la equidad, eficiencia y progresividad tributarias hacen alusión al sistema en su conjunto y en su contexto, y no a un determinado tributo aisladamente considerado: “Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular[68]” (subrayado fuera del texto).

66. Así pues, en razón de la naturaleza preponderantemente sistémica o estructural la Corte ha señalado que la Constitución autoriza al legislador para “alterar en principio el equilibrio del sistema tributario”[69] e “incidir proporcionalmente en la equidad con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante”[70]. Desde este enfoque, las diferenciaciones de trato que establezca el legislador, en la configuración del sistema tributario, son -prima facie- constitucionales[71].

67. Ahora bien, respecto a la vigencia del principio de igualdad, habida cuenta de su estructura, se ha reconocido en la jurisprudencia una metodología de análisis propia, que corresponde al juicio de igualdad o de proporcionalidad “entonces, la medida legislativa resultará compatible con la Constitución, adoptándose el nivel de escrutinio menos riguroso propio de las normas tributarias, cuando se acredite que “(i) si el fin buscado por la norma al establecer la mencionada diferencia de trato es legítimo, (ii) si el medio empleado no está expresamente prohibido y (iii) si dicho medio es adecuado para alcanzar el fin buscado”[72].

68. Sobre el particular, la Corte Constitucional ha analizado la existencia de diferenciaciones de trato, surgidas de la configuración del sistema tributario. Al respecto, ha señalado que “(...) tales sacrificios (principio de equidad) no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico”[73].

69. Como consecuencia de lo anterior, el análisis de constitucionalidad de medidas tributarias que potencialmente interfieran con el principio de equidad tributaria, contendrá principalmente dos etapas de análisis: en primer lugar, deberá determinarse si la diferencia de trato tiene un carácter definitorio, es decir, no puntual o accesorio, sino trascendental; y en segundo lugar, si siendo trascendental, la norma transforma al sistema tributario en su conjunto[74], en uno distinto. Incluso verificado lo anterior, el juez constitucional debe evaluar si dicha afectación se encuentra justificada. A dichos efectos, el juez debe adelantar un test de constitucionalidad de intensidad leve[75] lo que supone analizar (i) la razonabilidad de la medida, es decir, que la diferenciación se apoya en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y; (ii) su idoneidad para alcanzar dicho propósito.

70. Es importante resaltar que la Corte Constitucional ha declarado en varias ocasiones la constitucionalidad de deducciones que eran censuradas por su presunta afectación al principio de equidad tributaria[76]:

(a) Sentencia C-409 de 1996: La Corte Constitucional declaró la constitucionalidad del artículo 4 (parcial) de la Ley 223 de 1995 que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. La corporación señaló que la diferenciación de trato no era contraria a la Carta al estar justificada en términos de eficiencia. Igualmente resaltó el carácter sistémico de los principios de equidad y eficiencia afirmando que “la ideal coexistencia de equidad y eficiencia, no siempre se puede traducir con exactitud en la realidad normativa y en la praxis, en las cuales una ganancia en equidad

puede tener un costo en eficiencia y un incremento de ésta derivar en pérdida en aquélla, por lo cual es posible favorecer un principio incluso afectando el otro (...)”[77].

(b) Sentencia C-153 de 2003: La Corte declaró la constitucionalidad del artículo 121 (parcial) del Decreto 624 de 1989 que establecía la deducibilidad de los gastos efectuados en el exterior por pagos a comisionistas para compras o ventas de mercancías y no para compras o ventas de servicios. La Corte señaló que la medida no era contraria al principio de equidad pues buscaba incentivar la compra de servicios producidos en el país, debido a la situación de desventaja que estos tienen en el mercado mundial.

(c) Sentencia C-733 de 2003: La Corte declaró la constitucionalidad del artículo 3º de la Ley 383 de 1997 el cual sujetaba la procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables, a que las operaciones económicas constaran en facturas y documentos equivalentes. La Corte señaló que esta medida era constitucional porque la exigencia es una obligación formal de los contribuyentes, y atiende a garantizar la transparencia y la eficiencia en el sistema tributario.

(d) Sentencia C-249 de 2013: La Corte declaró la exequibilidad del artículo 26 (parcial) de la Ley 1430 de 2010 el cual supeditó la aceptación de los costos, deducciones y descuentos en el cálculo del impuesto de la renta, a que los pagos se canalizaran a través del sistema financiero. La Corte reconoció que un efecto de esta norma era que dos contribuyentes con ingresos netos iguales, que hayan incurrido en los mismos costos, pagado los mismos pasivos e impuestos descontables, podrían terminar pagando montos dinerarios impositivos desiguales, si uno de ellos hace todos sus pagos a través del sistema financiero. Sin embargo, señaló que esta disposición estaba justificada por virtud del principio de eficiencia y, además, atiende a objetivos de naturaleza fiscal y extra fiscal, como incentivar la bancarización y la formalización de las actividades económicas, y facilitar el control del sistema tributario.

71. Recientemente, en la sentencia C-266 de 2019 la Corte Constitucional analizó la constitucionalidad del artículo 55 (parcial) de la Ley 1819 de 2016 el cual establece que el costo fiscal de los bienes incorporales formados por los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, concernientes a la propiedad industrial, literaria, artística y científica, tales como patentes de invención, marcas, derechos de autor y otros intangibles, se presume constituido por el treinta por ciento (30%) del valor de la enajenación. En este caso, el demandante argumentaba que no existía ninguna razón que distinguiera, en lo relativo a obligaciones tributarias, a las personas obligadas a llevar contabilidad y a las que no, por lo que para este la norma establecía un tratamiento diferenciado injustificado.

72. En dicho caso, la Corte Constitucional concluyó que la disposición demandada no vulneraba el principio de equidad tributaria y por lo tanto era constitucional pues (i) la distinción entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no está fundada en la capacidad probatoria y contable de los primeros; (ii) la diferenciación examinada no implica una afectación desproporcionada; (iii) la decisión del legislador de distinguir entre quienes están legalmente obligados a llevar contabilidad, y no solo quienes deciden conformar libros de comercio, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica; y (iv) la existencia de otros medios de prueba para probar el costo fiscal, no es

relevante a efectos de analizar la constitucionalidad de la disposición. El test de constitucionalidad aplicable a medidas tributarias es leve y por tanto no se requiere analizar la necesidad de la medida.

73. Por otro lado, es importante mencionar que el Consejo de Estado tuvo la oportunidad de analizar si la exigencia de llevar contabilidad para efectos de poder ser beneficiario de la deducción por depreciación contenida en el derogado artículo 141 del Estatuto Tributario, vulneraba el principio de equidad tributaria. Al respecto, es posible identificar dos momentos en la jurisprudencia de este tribunal.

74. En un primer momento, en sentencia (12316) del 8 de marzo de 2002 (citada por los demandantes), el Consejo de Estado señaló que (i) la depreciación no la causa una partida contable sino el desgaste normal de los bienes; y (ii) la Administración tiene otros mecanismos, diferentes a la contabilidad, para establecer la procedencia de la deducción. Por ello, “no puede rechazarse esta partida bajo el anterior argumento, toda vez que la contribuyente no está obligada a llevar contabilidad y de exigirse su registro contable so pena de ser rechazado, sería discriminatorio e inequitativo, respecto a quienes pueden solicitar la deducción por depreciación(...)”[78].

75. Esta línea, sin embargo, sería reevaluada a partir del año 2012[79] y en particular con la decisión (19902) del 2 de diciembre de 2015[80]. En esta decisión el Consejo de Estado señaló, en primer lugar, que los sujetos obligados a llevar contabilidad (los comerciantes) y los sujetos no obligados a llevar contabilidad no se encuentran en situaciones jurídicas asimilables[81]. En segundo lugar, indicó que la determinación de las cuotas anuales de depreciación, se informa en una serie de “procedimientos contables encaminados a establecer el valor real de la pérdida de valor de los activos fijos tangibles utilizados en la actividad productora de renta del contribuyente”. Por lo tanto, el deber de registrar dichas cuotas en la contabilidad del obligado para efectos de su posterior verificación se encuentra justificada.

76. Con fundamento en lo anterior concluyó que “sería inequitativo que aquellos contribuyentes que en razón de sus actividades deben cumplir con el deber formal de llevar contabilidad en debida forma, con todas las obligaciones que esto implica, estén en igualdad de condiciones con los sujetos que no están obligados a hacerlo, cuya capacidad contributiva no puede ponderarse por el ejercicio esporádico de una actividad mercantil o por el hecho de no estar obligados a no llevar la contabilidad”. (Negrillas fuera de texto original).

77. A partir de lo expuesto, la Corte concluye las siguientes premisas: (i) el legislador goza de una amplia potestad de configuración para establecer deducciones así como las condiciones para su reconocimiento; (ii) en razón de dicho margen y del carácter preponderantemente sistémico del principio de equidad tributaria, las medidas tributarias que establezcan diferenciaciones de trato entre contribuyentes para efectos de ser beneficiarios de las deducciones son, prima facie, constitucionales; (iii) en estos casos la intensidad del escrutinio judicial es leve, y por tanto el juez constitucional únicamente debe verificar la razonabilidad de la medida, es decir, que la diferenciación se apoye en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y su idoneidad para alcanzar dicho

propósito. Las diferenciaciones de trato sólo serán contrarias a la Constitución si se comprueba que las deducciones afectan el sistema tributario en su integridad al introducir diferenciaciones de trato exageradas, notoriamente discriminatorias y manifiestamente desproporcionadas; y (iv) la Corte Constitucional y el Consejo de Estado han señalado expresamente que la diferencia de trato entre contribuyentes no obligados a llevar contabilidad vs. contribuyentes obligados a llevarla, no vulnera el principio de equidad tributaria.

I. SOLUCIÓN AL CASO CONCRETO

78. El artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 establece un requisito (ser un contribuyente obligado a llevar contabilidad) para acceder a la deducción por depreciación. Como se expuso, los demandantes señalan que esta disposición es contraria al principio de equidad tributaria en su sentido horizontal pues establece un criterio de diferenciación entre contribuyentes (la obligación de llevar contabilidad) que resulta discriminatorio pues (i) las obligaciones tributarias de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, son las mismas; y (ii) los elementos para la determinación de los ingresos no constitutivos de renta de ambos contribuyentes son los mismos. Ello generaría que dos personas con el mismo nivel de ingresos, con la misma capacidad económica y contributiva tengan cargas tributarias distintas.

79. Tal y como se explicó en la sección H supra, la primera etapa del escrutinio judicial aplicable para determinar vulneraciones al principio de equidad tributaria consiste en establecer si se presenta una afectación, prima facie, al principio de equidad. Lo anterior, supone determinar en primer lugar, si la diferencia de trato tiene un carácter definitorio, es decir, no puntual o accesorio, sino trascendental; y en segundo lugar, si siendo trascendental, la norma transforma al sistema tributario en su conjunto[82], en uno distinto. Tras verificar lo anterior, el juez constitucional debe evaluar si dicha afectación se encuentra justificada. A dichos efectos, el juez debe adelantar un test de constitucionalidad de intensidad leve lo que supone analizar (i) la razonabilidad de la medida, es decir, que la diferenciación se apoya en la búsqueda de un fin no prohibido constitucionalmente y; (ii) su idoneidad para alcanzar dicho propósito.

80. Principio de equidad tributaria -La diferencia de trato en el sistema tributario respecto de los obligados a llevar contabilidad, está en la base del régimen de deducciones y es común a todo el Estatuto Tributario: En primer lugar, el Estatuto Tributario contiene numerosas disposiciones que establecen una diferencia de trato entre los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no. En efecto, las disposiciones generales del Capítulo V -Deducciones- establece un régimen diferenciado para las deducciones de estos dos tipos de contribuyentes. Este criterio de diferenciación, es igualmente utilizado en otras disposiciones del Estatuto Tributario. A título de ejemplo, el artículo 28 establece que “para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable”. Igualmente, el artículo 283 establece que “los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, solo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta.”

81. Lo que ello supone, es que este criterio de diferenciación (obligación de llevar contabilidad) está en la base del régimen de deducciones y es común a todo el Estatuto Tributario. Por tanto, no puede decirse que su aplicación en la norma demandada, que se basa en esta distinción, afecte el sistema tributario en su conjunto, transformándolo en uno completamente contrario a la equidad, o que desconozca la equidad horizontal, la cual, exige que los contribuyentes o hechos económicos que sean análogos reciban un tratamiento tributario similar, lo cual ocurre en el presente caso. En este sentido, tal como se reconoció por esta Corte en la sentencia C-266 de 2019, la previsión acusada es equitativa, pues dispone de un mecanismo de deducción diferenciado y que responde a las distintas condiciones económicas de los contribuyentes. Tal como se afirmó en la mencionada sentencia “La Corte considera que, de otro modo, se vulneraría la equidad tributaria cuando se exigiera a ambas modalidades de contribuyentes el mismo estándar de comprobación” para acceder a la deducción, “a pesar de que están materialmente en condiciones diferentes para dicha acreditación”.

82. Adicionalmente, la equidad tributaria vertical tampoco es desconocida por el precepto demandado. La naturaleza de los dos grupos de contribuyentes diferenciados por el legislador, reconoce expresamente a aquellos que están en capacidad de probar y exigir en cada ejercicio la deducción por depreciación. Adicionalmente, no hay evidencia de que la norma demandada no consulte la capacidad del contribuyente, grave de manera disímil a los dos grupos de contribuyentes mencionados, tenga implicaciones confiscatorias o confiera un tratamiento fiscal irrazonable para los mencionados contribuyentes. Por lo tanto, es válida la escogencia del Legislador, al concluir que los contribuyentes no están, para el caso analizado, en idénticas condiciones para acreditar la deducción por depreciación, de modo que les confirió un tratamiento igualmente diverso.

83. Juicio de igualdad -La diferencia de trato no es desproporcionada y es idónea para alcanzar el fin propuesto: En primer lugar es claro que, la diferencia probatoria y contable existente entre las dos modalidades de contribuyentes no está prohibida por la Constitución, puesto que se trata de procedimientos propios de las deducciones de impuestos, frente a los cuales el Congreso tiene un amplio grado de configuración.

84. En segundo lugar, la medida se muestra conducente para cumplir con la finalidad que la justifica. En este sentido, el artículo 19 del Código de Comercio[83] establece que los sujetos obligados a llevar contabilidad son los comerciantes, es decir, los sujetos que realizan profesionalmente actividades mercantiles[84]. Las obligaciones que en materia contable recaen sobre este tipo de sujetos, en razón a la naturaleza de sus actividades y de la habitualidad con las que las realizan, no son las mismas que para las personas no obligadas a llevar contabilidad. De esta forma, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, se encuentran en una situación fáctica y jurídica diferente de la de aquellos no obligados, de manera que no es posible predicar que una diferencia de trato entre estos en materia de reconocimiento de deducciones es contraria a la Constitución. Otorgar la deducción por depreciación a los comerciantes en razón de las actividades que realizan no es exagerado. Por esto, tampoco puede afirmarse que el criterio de diferenciación sea notoriamente discriminatorio o que, de su implementación, derive la inequidad del sistema.

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

86. Conclusiones sobre la exequibilidad de la disposición demandada: Con fundamento en lo anterior, la Corte no comparte la interpretación de los demandantes. En este sentido procederá a declarar la exequibilidad de la disposición demandada, por cuanto: (i) dicha norma no afecta el principio de equidad tributaria. La diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, está en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario. Dicha diferencia se encuentra justificada pues los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación; (ii) los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en una situación jurídica y fáctica igual a la de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad, y la diferencia de trato no resulta desproporcionada, por cuanto, la decisión del legislador de distinguir entre quienes están obligados y los que no, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica[85]; y (iii) en cualquier caso, establecer la contabilidad como requisito para acceder a la deducción por depreciación persigue una finalidad constitucionalmente legítima, cual es propender por la eficiencia del sistema tributario y en particular del recaudo del impuesto sobre la renta.

87. Finalmente, en cuanto al argumento de algunos intervinientes, relacionado con la necesidad de condicionar la norma, para incluir a aquellos no obligados que decidan voluntariamente llevar la contabilidad, resalta la Sala que no es necesario realizar el mismo. Lo anterior, debido a que de una lectura sistemática del Estatuto Tributario los no obligados también pueden asumir las cargas de los obligados, y con ellas sus beneficios, siempre que se rijan por los marcos normativos y técnicos contables. En este sentido, el párrafo segundo del artículo 21-1 del Estatuto Tributario (adicionado por la Ley 1819 de 2016) dispone que “Parágrafo2. los contribuyentes personas naturales que opten por llevar contabilidad se someterán a las reglas previstas en este artículo y demás normas previstas en este Estatuto para los obligados a llevar contabilidad”. Por lo cual, el condicionamiento no se hace relevante[86]. Asimismo, considera la Sala Plena que el Legislador no está obligado a fijar una manera particular y concreta para la deducción, pues no existe un mandato constitucional que así lo exija, cumpliendo en este caso cada uno de los límites establecidos por esta Corte a la amplia potestad de configuración que le asiste en asuntos tributarios.

88. El siguiente cuadro resume las respuestas de la Corte a los argumentos de los

intervinientes en defensa de la inconstitucionalidad de la expresión demandada:

Argumentos de los intervinientes

Consideraciones de la Corte

La diferencia probatoria y contable existente entre las dos modalidades de contribuyentes no está prohibida por la Constitución. Se trata de procedimientos propios de las deducciones de impuestos que están en la base del régimen de deducciones y es común a todo el ET y, frente a los cuales el Congreso tiene un amplio grado de configuración. Las obligaciones que recaen sobre los comerciantes en material contable, en razón a la naturaleza de sus actividades y a la habitualidad de las mismas, no son las mismas para las personas no obligadas a llevar contabilidad. Aun si se aceptara -en gracia de discusión- que estos contribuyentes se encuentran en situaciones equiparables, la diferencia de trato entre unos y otros está justificada pues persigue una finalidad constitucionalmente legítima cual es la eficiencia y seguridad jurídica en el recaudo del impuesto sobre la renta.

La norma omite a las personas que decidan voluntariamente llevar contabilidad motivo por el cual esta debe ser declarada exequible en el entendido de que el derecho a tomar la deducción aplica también para las personas naturaleza no obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con la normatividad aplicable.

No se comparte el reproche de constitucionalidad formulado. Tras realizar una interpretación sistemática del artículo 21-1 del Estatuto Tributario, los no obligados también pueden asumir las cargas de los obligados, y con ellas sus beneficios, siempre que se rijan por los marcos normativos y técnicos contables. En este sentido, el párrafo segundo del artículo 21-1 del Estatuto Tributario (adicionado por la Ley 1819 de 2016) dispone que “Parágrafo2. los contribuyentes personas naturales que opten por llevar contabilidad se someterán a las reglas previstas en este artículo y demás normas previstas en este Estatuto para los obligados a llevar contabilidad”.

La depreciación que sufre un bien por el desgaste “no es exclusiva de las personas naturales que tienen que llevar contabilidad, sino que es un factor común a cualquier persona que tenga un bien con valor patrimonial”.

Si bien la depreciación es un hecho, lo que exige la norma es un elemento de comprobación que está en función de las condiciones específicas del tipo de contribuyente. Así, la naturaleza de los dos grupos de contribuyentes diferenciados por el legislador, reconoce expresamente a aquellos que están en capacidad de probar y exigir en cada ejercicio la deducción por depreciación. Dicha diferencia se encuentra justificada pues los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación.

89. Así, la Sala Plena declarará la exequibilidad de la expresión demandada pues la misma se encuentra conforme con el texto Superior.

J. SÍNTESIS DE LA DECISIÓN

90. Los demandantes solicitaron a la Corte declarar la inexecutable de la expresión “obligados a llevar contabilidad” contenida en el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016; señalaron que esta disposición es contraria a la Constitución por dos cargos.

91. Cargo No. 1: Señalaron los demandantes que la disposición demandada es contraria al principio de equidad tributaria (arts. 95(9) y 363 de la Constitución) al establecer un criterio de diferenciación entre contribuyentes que tiene la obligación de llevar contabilidad y aquellos que no, lo cual, consideraron inconstitucional pues (i) las obligaciones tributarias de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, coinciden y (ii) los elementos para la determinación de los ingresos no constitutivos de renta de ambos contribuyentes son los mismos. Ello generaría que dos personas con el mismo nivel de ingresos, con la misma capacidad económica y contributiva, tuvieran cargas tributarias distintas. Respecto al Cargo No. 2, manifestaron que la disposición demandada es contraria al principio de prevalencia del derecho sustancial sobre las formalidades (art. 228 de la Constitución) pues liga la deducibilidad de la depreciación, que es un hecho económico a una formalidad, esto es, que exista un registro contable.

92. La Corte constitucional concluyó que el Cargo No. 2 por violación al artículo 228 de la Constitución carecía de aptitud sustancial pues los demandantes no expusieron razones específicas o pertinentes acerca de la manera como lo demandado desconocería la Constitución, especialmente porque no expusieron las razones por las cuales consideran que la obligación de llevar contabilidad es una mera formalidad o porqué siéndolo, se le privilegia por encima de una cuestión sustancial. Con todo, se verificó que los argumentos presentados por los demandantes en esta materia no eran suficientes para suscitar una mínima duda de constitucionalidad de la norma demandada, lo que llevó a que la Sala Plena no se pronunciara de fondo sobre este cargo.

93. De otro lado, respecto del Cargo No. 1, la Corte consideró que el cargo es apto y concluyó que la disposición demandada es executable, por cuanto: (i) dicha norma no afecta el principio de equidad tributaria. La diferenciación entre contribuyentes obligados a llevar contabilidad y los que no, está en la base del régimen general de las deducciones y es una diferenciación común en todo el Estatuto Tributario. Dicha diferencia se encuentra justificada pues los registros contables son fundamentales para acceder a la deducción por depreciación; (ii) los contribuyentes obligados a llevar contabilidad no se encuentran en una situación jurídica y fáctica igual a la de aquellos que no están obligados a llevar contabilidad, y la diferencia de trato no resulta desproporcionada, por cuanto, la decisión del legislador de distinguir entre quienes están obligados y los que no, resulta adecuada en términos de eficiencia y seguridad jurídica; y (iii) en cualquier caso, establecer la contabilidad como requisito para acceder a la deducción por depreciación persigue una finalidad constitucionalmente legítima, cual es propender por la eficiencia del sistema tributario y en particular del recaudo del impuesto sobre la renta.

III. DECISIÓN

La Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Primero.- LEVANTAR la suspensión de términos en el expediente de la referencia, decretada por la Sala Plena de la Corte Constitucional en el Auto 305 del veintiuno (21) de junio de dos mil diecisiete (2017).

Segundo.- Declarar EXEQUIBLE por el cargo analizado, la expresión “los obligados a llevar contabilidad” contenida en el artículo 77 de la Ley 1819 de 2016 por medio del cual se modifica el artículo 128 del Estatuto Tributario.

Notifíquese, comuníquese, cúmplase.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Presidenta

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

con impedimento aceptado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

[1] Decreto 2067 de 1991, Art. 2, núm. 2.

- [2] Cuaderno principal, folio 67.
- [3] Cuaderno principal, folio 68.
- [4] *Ibíd.*
- [5] *Ibíd.*
- [6] Cuaderno principal, folio 46.
- [7] *Ibíd.*
- [8] Cuaderno principal, folio 59.
- [9] Cuaderno principal, folio 47.
- [10] Cuaderno principal, folio 83.
- [11] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 08/03/2002, Rad No. 20001-23-31-000-1999-0653-01(12316), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. *Ibíd.*
- [12] Cuaderno principal, folio 59.
- [13] La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Universidad Externado de Colombia, respecto del Cargo No. 2.
- [14] La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- [15] La Universidad Externado de Colombia y la Procuraduría General de la Nación.
- [17] Cuaderno principal, folio 103.
- [18] Ver, sentencias C-206 de 2016 y C-207 de 2016, entre otras.
- [19] Al respecto, en la sentencia C-372 de 2011, la Corte manifestó: “(...) con base en la jurisprudencia constitucional se ha considerado que “la apreciación del cumplimiento de tales requerimientos ha de hacerse en aplicación del principio *pro actione* de tal manera que se garantice la eficacia de este procedimiento vital dentro del contexto de una democracia participativa como la que anima la Constitución del 91. Esto quiere decir que el rigor en el juicio que aplica la Corte al examinar la demanda no puede convertirse en un método de apreciación tan estricto que haga nugatorio el derecho reconocido al actor y que la duda habrá de interpretarse a favor del demandante, es decir, admitiendo la demanda y fallando de fondo”.
- [20] En otra oportunidad, un ciudadano solicitó la inexecutable de la expresión “no obligados a llevar contabilidad” contenida en el artículo 55 de la Ley 1819 de 2016 afirmando que “existe una obligación de trato igual, porque la dificultad para asignar valor a bienes intangibles es común a todos los contribuyentes”. Sobre este planteamiento, la Corte resolvió declararse inexecutable para resolver de fondo sobre dicho artículo pues “la

razón que invoca el demandante para demostrar que se trata de “supuestos iguales” es una apreciación subjetiva (...) Por tanto, no se plantea un cargo cierto de constitucionalidad” (ver, sentencia C-002 de 2018), situación que, como acá se explica, no se presenta en el caso bajo examen.

[21] Cuaderno principal, folio 109.

[23] En su jurisprudencia, la Corte Constitucional ha señalado que (i) en materia tributaria los “deberes tributarios formales” no son un subproducto de la regulación sustantiva del tributo[23]; (ii) el cumplimiento de requisitos formales y de orden probatorio para acceder a determinados tratamientos tributarios atiende a la realización de principios sustanciales tales como la eficiencia del sistema tributario, la seguridad jurídica y la prevención de la evasión[23]; y (iii) la contabilidad no es una mera formalidad, por el contrario es una fuente fidedigna a efectos de verificar las actividades económicas de las empresas[23]. Esta jurisprudencia contradice, prima facie, el cargo de los demandantes.

[24] Gaceta del Congreso No. 1088 del 5 de diciembre de 2017, pág. 1.

[25] Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. Informe Final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público. Diciembre de 2015. Disponible en <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>

[26] Informe de la Comisión de Expertos, pág. 59.

[27] Gaceta del Congreso No. 1091 del 5 de diciembre de 2016, pág. 27.

[28] Gaceta del Congreso No. 984 del 6 de noviembre de 2016, pág. 116.

[29] Es obligación de todo comerciante: [...] Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales.

[30] Las actividades mercantiles se encuentran definidas en el artículo 20 del Código de Comercio. No se consideran actos mercantiles aquellos señalados en el artículo 23 del mismo Código.

[31] Una persona jurídica, por el simple hecho de serlo, está obligado a pertenecer al régimen común.

[32] Decreto 2500 de 1986 y artículo 364 del E.T. (Decreto 2707 de 2008 – Reglamenta parcialmente el art. 364 E.T. Libro Fiscal de Operaciones Diarias): Todas las Entidades Sin Ánimo de Lucro -ESAL-, con excepción de las entidades de Derecho Público y las Juntas de Defensa Civil. Art. 45 de la Ley 190 de 1995.

[33] Las empresas que se encuentren en las condiciones previstas en el numeral 3 del artículo 2° de la Ley 590 de 2000. Ver también Decreto 1878 de 2008, modificado por el Decreto 4708 de 2008.

[34] Sobre el particular, el artículo 772 del Estatuto Tributario dispone que “Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en

debida forma". Asimismo, la Ley 1314 de 2009, reglamentada por medio del Decreto 2024 de 2015. "Artículo 2°. Ambito de aplicación. La presente ley aplica a todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, así como a los contadores públicos, funcionarios y demás personas encargadas de la preparación de estados financieros y otra información financiera, de su promulgación y aseguramiento. En desarrollo de esta ley y en atención al volumen de sus activos, de sus ingresos, al número de sus empleados, a su forma de organización jurídica o de sus circunstancias socioeconómicas, el Gobierno autorizará de manera general que ciertos obligados lleven contabilidad simplificada, emitan estados financieros y revelaciones abreviados o que estos sean objeto de aseguramiento de información de nivel moderado. En desarrollo de programas de formalización empresarial o por razones de política de desarrollo empresarial, el Gobierno establecerá normas de contabilidad y de información financiera para las microempresas, sean personas jurídicas o naturales, que cumplan los requisitos establecidos en los numerales del artículo 499 del Estatuto Tributario. Parágrafo. Deberán sujetarse a esta ley y a las normas que se expidan con base en ella, quienes sin estar obligados a observarla pretendan hacer valer su información como prueba".

[35] El proceso de "depuración de renta" es aquel proceso que partiendo de los ingresos del contribuyente, permite determinar la renta líquida gravable. Corte Constitucional, sentencia C-153 de 2003.

[36] Artículo 107 del Estatuto Tributario "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". (Negrillas fuera de texto original).

[37] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia 2005-01893 del 11 de noviembre de 2009.

[38] Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

[39] Corte Constitucional, sentencia C-733 de 2003.

[40] Corte Constitucional, sentencia C-711 de 2001.

[41] Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

[42] La razón de ser de la depreciación sobre activos fijos, corresponde a la creación de incentivos para el reemplazo de dichos activos, y el aumento de inversión sobre nuevos. Así, el costo del activo es recuperado por su propietario año a año durante el período en el que se estima que sea productivo y útil para el contribuyente. (Ver, Chirelestein, Marvin y otros, Federal Income Taxation, Foundation Press, 14 Edición, 2018, pág. 182y ss, 466 y ss).

[43] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de diciembre de 2015 (19902); Ver también Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia 16242 de marzo 12 de 2009 Rad. 25000-23-27-000-2003-01377-01(16242)

[44] Corte Constitucional, sentencias C-188 de 1998, C-717 de 2003 y C-393 de 2016.

[45] Corte Constitucional, sentencia C-393 de 2016, y C-119 de 2018.

[46] Corte Constitucional, sentencia C-007 de 2002.

[47] Corte Constitucional, sentencia C-010 de 2018.

[48] Corte Constitucional, sentencia C-007 de 2002.

[49] Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

[50] Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

[51] *Ibíd.*

[52] Corte Constitucional, sentencia C-209 de 2016.

[53] Sobre esto, la sentencia C-643 de 2002 señaló que “En asuntos tributarios, la legislación no puede ser estática ni irreformable, pues ello equivaldría no sólo a desconocer la realidad cambiante de todo país y el dinamismo propio del Estado sino también los fines esenciales que éste debe cumplir. La imposición de tributos es básica en toda sociedad al constituirse en el instrumento eficaz de la política macroeconómica con que cuenta el Estado para financiar su funcionamiento, hacer inversiones, obras públicas, satisfacer necesidades básicas, en fin, todas aquellas actividades destinadas a satisfacer las necesidades básicas y a promover la prosperidad general y el bienestar de todos los habitantes. Además, es deber de todas las personas contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de conceptos de justicia y equidad (art. 95-9 C.P.)”.

[54] Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

[55] Corte Constitucional, sentencias C-544 de 1993, C-674 de 1999, C-741 de 1999, C-1060 A de 2000, C-007 de 2002, C-717 de 2003 y C-615 de 2013.

[56] Corte Constitucional, sentencia C-388 de 2016.

[57] La Corte ha definido la legalidad, como el principio según el cual los tributos tienen como fuente la ley, la cual debe contener todos los elementos de la obligación tributaria (arts. 150, numerales 11 y 12 y 338 C.P.). Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

[58] En el sistema tributario, la Corte ha señalado que la eficiencia (art. 363 C.P.) es un principio que implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. En desarrollo de éste el impuesto no puede convertirse en una carga engorrosa para el contribuyente hasta el punto de desestimular el desarrollo

de sus actividades económicas. Corte Constitucional, sentencia C-1003 de 2004.

[59] Corte Constitucional, sentencia C-388 de 2016.

[60] Para un análisis comprehensivo de los principios que rigen el sistema tributario, ver sentencia C-776 de 2003.

[61] Corte Constitucional, sentencia C-218 de 2015.

[63] Corte Constitucional, sentencias C-600 de 2015, C-120 de 2018 y C-056 de 2019.

[64] Corte Constitucional, sentencia C-397 de 2011.

[65] Corte Constitucional, sentencias C-409 de 1996, C-643 de 2002, C-1149 de 2003 y C-776 de 2003.

[66] Corte Constitucional, sentencias C-463 de 2002 y C-776 de 2003.

[67] Corte Constitucional, sentencia C-776 de 2003.

[68] Sobre el sistema tributario en su conjunto y no sobre impuestos particulares como ámbito de referencia de los principios constitucionales tributarios, la Corte ha expuesto: “Es cierto que las limitaciones legales pueden también implicar ciertos sacrificios en términos de equidad tributaria concreta, pues el impuesto cobrado puede no corresponder exactamente a la renta efectiva. Sin embargo, esta Corporación había establecido que tales sacrificios no violan la Carta, siempre que no sean irrazonables y se justifiquen en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes, pues no sólo el Legislador puede buscar conciliar principios en conflicto, como la eficiencia y la equidad sino que, además, tales principios se predicen del sistema tributario en su conjunto, y no de un impuesto específico. Una regulación tributaria que no utilice criterios potencialmente discriminatorios, ni afecte directamente el goce de un derecho fundamental, no viola el principio de igualdad si la clasificación establecida por la norma es un medio razonablemente adecuado para alcanzar un objetivo constitucionalmente admisible”. Corte Constitucional, sentencia C-409-96.

[69] Corte Constitucional, sentencia C-250 de 2003.

[70] Corte Constitucional, sentencias C-249 de 2013 y C-010 de 2018.

[71] Corte Constitucional, sentencias C-178 de 2016 y C-388 de 2016.

[72] Corte Constitucional, sentencia C-266 de 2019.

[73] Corte Constitucional, sentencias C-409 de 1996 y C-264 de 2013.

[74] Corte Constitucional, sentencias C-463 de 2002 y C-776 de 2003.

[75] Corte Constitucional, sentencias C-015 de 2014 y C-520 de 2016, entre otras. El test de intensidad leve “se limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, valga decir, a verificar si dichos fin y medio no

están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero. Esta regla se formula a partir de dos importantes consideraciones: el principio democrático, en el que se funda el ejercicio de las competencias del legislador, y la “presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas”.

[76] Corte Constitucional, sentencia C-308 de 2017.

[77] En el mismo sentido ver, sentencia C-264 de 2013.

[82] Corte Constitucional, sentencias C-463 de 2002 y C-776 de 2003.

[83] Código de Comercio “ARTÍCULO 19. <OBLIGACIONES DE LOS COMERCIANTES>. Es obligación de todo comerciante: (...) 3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales”.

[84] Código de Comercio “ARTÍCULO 10. <COMERCIANTES - CONCEPTO - CALIDAD>. Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley considera mercantiles.”

[85] Corte Constitucional, sentencia C-266 de 2019.

[86] En la sentencia C-266 de 2019, parte motiva, se indicó que “puesto que dejaría la aplicación de la ley tributaria al arbitrio de las decisiones del contribuyente, lo cual afecta de manera grave la vigencia del principio de generalidad que gobierna no solo la legislación tributaria, sino el orden jurídico en su conjunto. En cambio, la opción de Legislador de distinguir entre quienes están legalmente obligados a llevar contabilidad, y no solo quienes deciden conformar libros de comercio, resulta más adecuada en términos del mencionado principio y de la seguridad jurídica. Además, como se ha explicado en esta decisión, la distinción efectuada no es arbitraria, sino que responde a las diferentes condiciones materiales en que se encuentran ambos tipos de contribuyentes, las cuales precisamente requieren de medidas legislativas como la demandada, a fin de evitar tratamientos fiscales inequitativos”. Dicha decisión versó sobre los sujetos obligados a llevar contabilidad y los que no la llevan “existe una razón que justifica el tratamiento tributario diverso, referida a la capacidad probatoria y contable que tienen los COC, la cual les permite declarar el costo fiscal en cada ejercicio y a partir de los soportes respectivos. En la medida en que los CNOC no tienen dichos deberes de documentación contable, entonces resultaba admisible que el Legislador estableciera un régimen diferenciado para la deducción del costo fiscal en uno y otro caso. Esto a partir del cumplimiento de las condiciones propias del juicio leve de proporcionalidad”. De esta forma, el contenido normativo del artículo 75 del Estatuto Tributario analizado en dicha sentencia, se diferencia del analizado en esta oportunidad, por cuanto, aquel se refería a la presunción del 30% del valor de la enajenación para determinar el costo fiscal de los bienes de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, en una especie de “acción afirmativa” que buscaba protegerlos.