

D-10678
OK

Bogotá, D.C., 24 de febrero de 2015

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



24 FEB 2015

hora 10:00 a.m

REFERENCIA: Acción Pública de Inconstitucionalidad
ACCIONANTES: Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino
NORMA ACUSADA: Parágrafo 4º del Artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 (parcial), mediante el cual se adiciona el Artículo 206 del Estatuto tributario.

ALEJANDRO DELGADO PEREA, mayor de edad, domiciliado en Bogotá, D.C., identificado como aparece al pie de mi firma, y DANIEL DELGADO FERRUFINO, mayor de edad, domiciliado en Bogotá, D.C., identificados como aparece al pie de cada firma, en ejercicio de la Acción Pública de Inconstitucionalidad consagrada en el inciso 6º del artículo 40, numeral 4º, del artículo 241 y numeral 1º del artículo 242 de la Constitución Política, reglamentados por el Decreto 2067 de 1991, con el presente escrito solicitamos a la Honorable Corte Constitucional declarar la inexequibilidad parcial del Parágrafo 4º del Artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, mediante el cual se adiciona el Artículo 206 del Estatuto tributario.

1. NORMA ACUSADA

Se acusa parcialmente el Parágrafo 4º del Art. 26º de la Ley 1739 de 2014, que a continuación se transcribe, en la parte subrayada y enmarcada en corchetes angulares:

**LEY 1739
23 DIC 2014**

"POR MEDIO DE LA CUAL SE MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO, LA LEY 1607 DE 2012, SE CREAN MECANISMOS DE LUCHA CONTRA LA EVASIÓN, Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES"

**EL CONGRESO DE COLOMBIA
DECRETA**

(...)

**CAPÍTULO IV
IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

(...)

ARTÍCULO 26º. Adiciónese el parágrafo 4º al artículo 206 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"Parágrafo 4º. La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. [Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.] Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente parágrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas."

DISPOSICIONES REFERIDAS EN LA NORMA ACUSADA

El Art. 206 del Estatuto Tributario, cuyo parágrafo 4º fue adicionado por la norma acusada, reza:

Art. 206. Rentas de trabajo exentas.

Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

1. Las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad.
2. Las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad.
3. Lo recibido por gastos de entierro del trabajador.
4. El auxilio de cesantía y los intereses sobre cesantías, siempre y cuando sean recibidos por trabajadores cuyo ingreso mensual promedio en los seis (6) últimos meses de vinculación laboral no exceda de 350 UVT.

Cuando el salario mensual promedio a que se refiere este numeral exceda de 350 UVT la parte no gravada se determinará así:

Salario Mensual Promedio	Parte No gravada
De 350 UVT a 410 UVT	90%
De 410 UVT a 470 UVT	80%
De 470 UVT a 530UVT	60%
De 530 UVT a 590UVT	40%
De 590 UVT a 650UVT	20%
De 650 UVT En Adelante	0%

5. Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, hasta el año gravable de 1997. A partir del 1 de Enero de 1998 estarán gravadas sólo en la parte del pago mensual que exceda de 1.000 UVT.

El mismo tratamiento tendrán las Indemnizaciones Sustitutivas de las Pensiones o las devoluciones de saldos de ahorro pensional. Para el efecto, el valor exonerado del impuesto será el que resulte de multiplicar la suma equivalente a 1.000 UVT, calculados al momento de recibir la indemnización, por el número de meses a los cuales ésta corresponda.

6. El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.

7. (Los incisos 1 y 2 fueron declarados inexecutable).

En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario.

Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

En el caso de los rectores y profesores de universidades oficiales, los gastos de representación no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de su salario.

8. El exceso del salario básico percibido por los oficiales y suboficiales de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional y de los agentes de ésta última.

9. Para los ciudadanos colombianos que integran las reservas de oficiales de primera y segunda clase de la fuerza aérea, mientras ejerzan actividades de piloto, navegante o ingeniero de vuelo, en empresas aéreas nacionales de transporte público y de trabajos aéreos especiales, solamente constituye renta gravable el sueldo que perciban de las respectivas empresas, con exclusión de las primas, bonificaciones, horas extras y demás complementos salariales.

10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT.

El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se deduzca del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral

PAR 1. La exención prevista en los numerales 1, 2, 3, 4, y 6 de este artículo, opera únicamente sobre los valores que correspondan al mínimo legal de que tratan las normas laborales; el excedente no está exento del impuesto de renta y complementarios.

PAR 2. La exención prevista en el numeral 10o. no se otorgará sobre las cesantías, sobre la porción de los ingresos excluida o exonerada del impuesto de renta por otras disposiciones, ni sobre la parte gravable de las pensiones. La exención del factor prestacional a que se refiere el artículo 18 de la Ley 50 de 1990 queda sustituida por lo previsto en este numeral.

PAR 3. Para tener derecho a la exención consagrada en el numeral 5 de este artículo, el contribuyente debe cumplir los requisitos necesarios para acceder a la pensión, de acuerdo con la Ley 100 de 1993.

PAR 4. La exención prevista en el numeral 10 procede también para las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, de conformidad con lo previsto en los artículos 329 y 383 del Estatuto Tributario. [Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.]¹ Lo anterior no modificará el régimen del impuesto sobre las ventas aplicable a las personas naturales de que trata el presente parágrafo, ni afectará el derecho al descuento del impuesto so-

¹ Aparte objeto de la presente demanda

bre las ventas pagado en la adquisición de bienes corporales muebles y servicios, en los términos del artículo 488 del Estatuto Tributario, siempre y cuando se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

El texto del Art. 329 del Estatuto Tributario es:

Art. 329. Clasificación de las personas naturales.

Para efectos de lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, las personas naturales se clasifican en las siguientes categorías tributarias:

- a) Empleado;
- b) Trabajador por cuenta propia.

Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.

Los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que presten servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, serán considerados dentro de la categoría de empleados, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.

Se entiende como trabajador por cuenta propia, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) de la realización de una de las actividades económicas señaladas en el Capítulo II del Título V del Libro I del Estatuto Tributario.

Los ingresos por pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales no se rigen por lo previsto en los Capítulos I y II de este Título, sino por lo previsto en el numeral 5 del artículo 206 de este Estatuto.

Parágrafo. Las personas naturales residentes que no se encuentren clasificadas dentro de alguna de las categorías de las que trata el presente artículo; las reguladas en el Decreto 960 de 1970; las que se clasifiquen como cuenta propia pero cuya actividad no corresponda a ninguna de las mencionadas en el artículo 340 de este Estatuto; y las que se clasifiquen como cuenta propia y perciban ingresos superiores a veintisiete mil (27.000) UVT seguirán sujetas al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios contenido en el Título I del Libro I de este Estatuto únicamente.

El texto del Art. 383 del Estatuto Tributario es el siguiente:

Art. 383. Tarifa.

La retención en la fuente aplicable a los pagos gravables, efectuados por las personas naturales o jurídicas, las sociedades de hecho, las comunidades organizadas y las sucesiones ilíquidas, originados en la relación laboral o legal y reglamentaria; efectuados a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados de conformidad con lo establecido en el artículo 329 de este Estatuto; o los pagos recibidos por concepto de pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre riesgos laborales de conformidad con lo establecido en el artículo 206 de este Estatuto, será la que resulte de aplicar a dichos pagos la siguiente tabla de retención en la fuente:

**TABLA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PARA
INGRESOS LABORALES GRAVADOS**

RANGOS EN UVT		TARIFA MARGINAL	IMPUESTO
DESDE	HASTA		
>0	95	0%	0
>95	150	19%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 95 UVT)*19%
>150	360	28%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 150 UVT)*28% más 10 UVT
>360	En adelante	33%	(Ingreso laboral gravado expresado en UVT menos 360 UVT)*33% más 69 UVT

PAR. Para efectos de la aplicación del Procedimiento 2 a que se refiere el artículo 386 de este Estatuto, el valor del impuesto en UVT determinado de conformidad con la tabla incluida en este artículo, se divide por el ingreso laboral total gravado convertido a UVT, con lo cual se obtiene la tarifa de retención aplicable al ingreso mensual.

2. NORMAS CONSTITUCIONALES INFRINGIDAS

La norma acusada infringe los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política. Las citadas normas disponen:

ARTICULO 13. Todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, recibirán la misma protección y trato de las autoridades y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna discriminación por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica.

El Estado promoverá las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptará medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

El Estado protegerá especialmente a aquellas personas que por su condición económica, física o mental, se encuentren en circunstancia de debilidad manifiesta y sancionará los abusos o maltratos que contra ellas se cometan.

ARTICULO 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades.

(...)

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

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

Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.

3. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La norma acusada viola los principios superiores de igualdad, equidad, progresividad y contribución equitativa y justa al financiamiento del Estado, por las razones que se exponen en este acápite.

3.1. El trabajador o asalariado presta sus servicios en condiciones contractuales y económicas substancialmente distintas de aquellas en las que lo hace una persona independiente.

Antes de la expedición de la Ley 1607 de 2012, la expresión *empleado* era sinónimo del *trabajador* de que trata del Código Sustantivo del Trabajo, o de *asalariado*. La palabra *empleado*, por no tener definición específica en nuestro ordenamiento jurídico², se entendía en sentido natural y obvio, según su uso general (Art. 28 C. C.), con la connotación de dependiente, en contraposición al concepto laboral de *empleador*.

El Art. 10 de la Ley 1607 de 2012, con el cual se modifica el Art. 329 del Estatuto Tributario (ET), introdujo la definición expresa en materia tributaria de *empleado*. A partir de la vigencia de la citada ley, la expresión cobija no sólo a las personas naturales que deriven el 80% o más de sus ingresos de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo de un *contratante* (es decir, los *asalariados* o *dependientes laborales*), sino a aquéllas que presten servicios en ejercicio de una profesión liberal, o servicios técnicos que no requieran el uso de insumos o equipos especializados.

Los empleados trabajadores independientes o que ejercen profesionales liberales, al igual que los empleados asalariados, prestan servicios personales, pero lo hacen de forma clara y substancialmente diferenciada. Veamos:

a) **El trabajador dependiente o asalariado.** Las condiciones bajo las cuales el trabajador presta sus servicios personales están reguladas por las disposiciones laborales, y, como mínimo, deben concurrir las tres condiciones esenciales previstas en el Art. 23 del C.S.T.:

a. La actividad personal del trabajador, es decir, realizada por sí mismo;

b. La continuada subordinación o dependencia del trabajador respecto del empleador, que faculta a éste para exigirle el cumplimiento de órdenes, en cualquier momento, en cuanto al modo, tiempo o cantidad de trabajo, e imponerle reglamentos, la cual debe mantenerse por todo el tiempo de duración del contrato. Todo ello sin que afecte el honor, la dignidad y los derechos mínimos del trabajador en concordancia con los tratados o convenios internacionales que sobre derechos humanos relativos a la materia obliguen al país; y

c. Un salario como retribución del servicio. (Subrayamos)

Incluso, como lo prevé el numeral 2 del mismo artículo, si en la relación entre las partes se dan los citados elementos, se configura un contrato de trabajo, así se le dé otro nombre, se le agreguen otras condiciones o se manifieste de forma distinta.

² El C. S. T. menciona la palabra *empleado* en los Art. 81, 85 y 191, y la expresión *asalariado* únicamente en el Art. 65., en todos los casos como sinónimo de *trabajador*.

El *salario* es la remuneración que el trabajador dependiente recibe del empleador, que puede ser en dinero o en especie, y sobre él tratan varias de las disposiciones del C.S.T. y otras normas que lo desarrollan y complementan. El empleador está obligado, en virtud de la relación laboral, no sólo a pagar al trabajador el salario acordado, sino que también debe cumplir otras obligaciones inherentes al contrato, tales como el pago de prestaciones sociales y aportes parafiscales.

Dado que el trabajador desarrolla su labor en nombre y por cuenta del empleador, este último suele proveerle al primero un lugar de trabajo y debe costear los elementos que pueda requerir para el desarrollo de las funciones que le asigne, así como las expensas que le permitan cumplir en forma fluida con su tarea.

Las condiciones económicas en que un funcionario público cumple con las responsabilidades de su cargo en virtud de una relación legal o reglamentaria son análogas a las del trabajador vinculado por contrato laboral, sólo que a aquéllos "*se les aplica DERECHO ADMINISTRATIVO RELEVANTE PARA ELLOS (relación legal y reglamentaria), de conformidad con el capítulo II de la función pública (Arts. 122-131 de la C.P.). Ellos son los titulares de los derechos y obligaciones consagrados en la normatividad en los diferentes campos: situacional, de carrera, remuneracional, prestacional, disciplinario, etc.*" (Consejo de Estado, Sentencia del 23-Feb-2006, expediente 4885-05).

En todo caso, **el trabajador (o funcionario) no está obligado a asumir costos o gastos en el cumplimiento de las órdenes laborales que le imparta su empleador (o funciones propias de su cargo), esto es, en relación con la prestación de sus servicios.** Los costos o gastos en que eventualmente incurre para desarrollar su función son de carácter extra-laboral, tales como el transporte entre su sitio de vivienda y su lugar habitual de trabajo, el vestido y la alimentación. Incluso, algunos empleadores incluyen partidas relacionadas con estos conceptos entre los beneficios que otorgan a sus trabajadores o funcionarios.

- b) **Trabajador independiente o persona que ejerce una profesión liberal.** El trabajador independiente o aquél que ejerce una profesión liberal, en contraste y por su misma condición, no está subordinado a una contraparte. La relación que lo une con aquel a quien presta sus servicios es de carácter civil. El contrato –verbal o escrito– que vincula al prestador y al receptor del servicio establece obligaciones recíprocas libremente acordadas, que son en esencia y forma diferentes de las previstas en el contrato de trabajo (o en la disposición legal o reglamentaria en el caso del funcionario)³.

Si bien el trabajador independiente o la persona que ejerce una profesión liberal, al igual que el dependiente o el funcionario, presta servicios personales, lo hace en condiciones formales y esenciales distintas de las que son propias de una relación laboral

³ El Art. 1 del Dec. 3032 de 2013 define profesión liberal para efectos tributarios:

Se entiende por profesión liberal, toda actividad personal en la cual predomina el ejercicio del intelecto, reconocida por el Estado y para cuyo ejercicio se requiere:

1. Habilitación mediante título académico de estudios y grado de educación superior; o habilitación Estatal para las personas que, sin título profesional fueron autorizadas para ejercer.
2. Inscripción en el registro nacional que las autoridades estatales de vigilancia, control y disciplinarias lleven conforme con la ley que regula la profesión liberal de que se trate, cuando la misma esté oficialmente reglada

Se entiende que una persona ejerce una profesión liberal cuando realiza labores propias de tal profesión, independientemente de si tiene las habilitaciones o registros establecidos en las normas vigentes.

o legal y reglamentaria. En efecto, el servicio lo presta en nombre propio, sin subordinación, bajo su propia responsabilidad y asumiendo los costos y gastos necesarios para su prestación.

Los costos y gastos asociados con la prestación del servicio son responsabilidad del trabajador independiente y, por lo general, pagados por él. Se puede dar el caso de que se haya pactado que los costos o gastos propios del desarrollo del contrato (civil) sean asumidos por el contratante, pero a diferencia del contrato laboral, éste cubre los costos en nombre del trabajador, bien sea en forma directa o mediante figuras como el reembolso o el comodato, sin que dichas erogaciones formen parte de la contraprestación que recibe el trabajador.

Es cierto que, en abuso de la norma, se disfrazan contratos laborales bajo la forma de contrato civil de prestación de servicios, práctica infortunada tanto en la empresa privada como en el sector público, comúnmente conocida como "nóminas paralelas". Pero esta práctica claramente proscrita por las autoridades judiciales, entre ellas la misma Corte Constitucional (Sentencia C-614 de 2009), no puede confundirse con la real prestación de servicios personales de carácter independiente, y mucho menos puede ser referente para establecer las condiciones en que se presta este tipo de servicio.

El trabajador independiente o quien ejerce una profesión liberal es responsable de proveer las condiciones y elementos para cumplir en debida forma el servicio que se obliga a prestar a su contratante. Para ello, debe disponer de, y costear, medios diversos según el servicio, y que pueden incluir:

- (i) elementos básicos como papelería, útiles de trabajo, implementos, insumos o equipos de computación
- (ii) oficina o lugar de trabajo debidamente dotado, junto con los servicios públicos y privados asociados con dicho espacio físico.
- (iii) gastos de transporte, hospedaje, alimentación, pasajes aéreos, gastos de representación, cuotas a asociaciones profesionales o gremiales, licencias de software, regalías y otras expensas similares
- (iv) salarios u honorarios pagados a asistentes o terceros
- (v) capacitación y actualización en su área de especialidad
- (vi) gastos comerciales (representación, publicidad, mercadeo, preventa, etc.)

Adicionalmente el trabajador independiente es responsable de costear, en su totalidad, su propia seguridad social y de proveerse el equivalente de sus prestaciones sociales (vacaciones y cesantía, entre ellas) o, en su defecto, privarse de ellas.

El trabajador independiente o quien ejerce una profesión liberal debe asumir, a su costa, todos los riesgos inherentes a la prestación de sus servicios. Entre ellos están el riesgo comercial, cartera, obsolescencia de activos y práctica profesional.

3.2. La norma acusada no consulta las diferencias esenciales y formales que existen entre un empleado asalariado y un empleado trabajador independiente o que ejerce una profesión liberal.

Las diferencias en las condiciones fácticas y económicas en la que un empleado asalariado y un empleado trabajador independiente o que ejerce una profesión liberal que se mencionaron en el numeral 3.1. no se reflejan en el texto de la norma acusada, con lo cual se

desconoce la diferencia en la capacidad económica de unos y otros y, con ello, se viola el principio fundamental de igualdad y la equidad horizontal en materia tributaria.

Sobre la equidad horizontal se ha pronunciado en diversas ocasiones la Corte:

“La equidad tributaria es “un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”.⁴ La jurisprudencia constitucional ha hablado de equidad horizontal y vertical. La horizontal es lo que propiamente se entiende como equidad entre iguales, y exige que sujetos con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera”.⁵ (Se subraya).

Para resolver el cargo de inequidad contra la estructura tributaria del arancel, conviene tener en cuenta que la violación de dicho principio puede cometerse de tres modos. Una, cuando el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente. (...) Dos, cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente. (...) Tres, cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. No puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Un tributo es confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”.⁶

Así como el principio de equidad horizontal en materia tributaria exige que “sujetos con capacidad económica igual, o bajo una misma situación fáctica, contribuyan de igual manera”, aquéllos sujetos que tienen diferente capacidad económica o que están bajo situaciones fácticas distintas deben contribuir de manera desigual y que, naturalmente, sea consistente con la verdadera capacidad económica de cada uno.

La norma demandada, **impide que los empleados que no tienen la condición de asalariados puedan solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos necesarios para el ejercicio de la actividad laboral o profesional**, que sean distintos de los permitidos a los empleados. Esta prohibición desconoce la evidente diferencia en las condiciones económicas en las que uno y otro prestan el servicio, genera inequidad en la base imponible e ignora la capacidad económica de unos y otros. El legislador violó el principio de equidad horizontal, y lo hizo en los tres modos que, según la sentencia C-169 de 2014, puede hacerse:

- (i) El monto a pagar por concepto del impuesto sobre la renta no atiende a la capacidad de pago diferenciada que tienen el empleado asalariado y el empleado independiente. En efecto, la base gravable del trabajador independiente o de quien ejerce una profesión liberal, según la norma acusada, no puede ser depurada con gastos que, a diferencia del empleado asalariado, aquéllos deben sufragar para prestar su servicio, y que se enumeraron en forma indicativa en el literal b) del numeral 3.1. de este escrito.

⁴ Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil).

⁵ Sentencia C-169 de 2014

⁶ Ibidem.

La norma acusada viola los preceptos del Art. 13 de la Carta, que de la misma manera que dispone el mismo trato para los iguales, impone un trato diferenciado para desiguales. Y tal y como se ha expuesto en este escrito, es clara la desigualdad en capacidad económica entre un empleado asalariado y un trabajador independiente.

De no prosperar la inexecutable de la norma, el empleado independiente se verá obligado a tributar sobre una base nominal similar a la del empleado asalariado con ingresos brutos equivalentes, lo cual le impondrá a ambos el mismo nivel de impuesto sobre la renta. Pero es que esta equivalencia nominal evidencia inequidad e injusticia tributaria, contrarias a los preceptos de los artículos 95.9 y 363 de la norma superior, ya que el empleado asalariado tiene, a todas luces, una capacidad económica superior a la del independiente, porque no debe sufragar los costos y gastos asociados con la prestación del servicio, **que en caso del asalariado son asumidos por el empleador, quien de paso puede solicitarlos como costo o deducción en el proceso de depuración de su renta líquida gravable.**

Se evidencia, entonces, la inequidad tributaria: por un lado, los costos y gastos asociados con la prestación del servicio del empleado asalariado no afectan su capacidad económica, ya que son cubiertos por su empleador, y éste a su vez tiene facultad legal para detraerlos de sus ingresos (en la medida en que se den los supuestos del Art. 107 del E.T. y demás normas que regulan la procedencia fiscal de los costos y gastos). Por el otro, de aceptarse la validez constitucional de la norma acusada, el empleado independiente deberá sufragar a su costa todas las expensas derivadas de la prestación de su servicio, sin que se le permita depurar con ello su base imponible, aunque dichas erogaciones cumplan los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, y le sean permitidas a una persona jurídica o a una persona natural que no tenga la calidad tributaria de empleado, y que desarrolle la misma actividad en condiciones comparables de funciones, activos y riesgos⁷.

- (ii) El segundo modo que previó la Corte en la citada sentencia en el cual se puede configurar una inequidad tributaria es cuando "se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente". La lectura lógica del mismo precepto permite concluir que constituye inequidad tributaria cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en condiciones desiguales resultan gravados de manera igual, sin justificación suficiente.

De los planteamientos expuestos se colige que, bajo la norma acusado, la regulación del impuesto sobre la renta para empleados asalariados y para empleados independientes no consulta las diferencias evidentes en la capacidad económica de uno y otro como resultado de los costos y gastos que, en desarrollo del ejercicio independiente de su actividad, en el primer caso asume el empleador y en el segundo debe costear el mismo empleado.

- (iii) El tercer modo de generar un inequidad tributaria se da "cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias". Reza la sentencia comentada que un tributo es

⁷ En relación con la comparabilidad de dos actividades comerciales, es procedente traer a comentarios las disposiciones sobre el Principio de Plena Competencia que se encuentra regulado en el Art. 260-1 y ss. del ET, en armonía con la doctrina internacional sobre la materia promulgada por la OCDE y la ONU.

confiscatorio cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia.

La norma acusada no sólo no previene un efecto confiscatorio sobre el empleado trabajador independiente o que ejerce una profesión liberal, sino que, por el contrario, puede llegar a provocarlo, ya que al no permitirle deducir los costos y gastos en los que forzosa y razonablemente debe incurrir para prestar el servicio, lo grava sobre ingresos virtualmente brutos. Es cierto que se le permiten deducir de su ingreso los mismos conceptos que se le permiten al trabajador asalariado (pagos a la seguridad social, intereses por crédito de vivienda, pagos por cobertura en salud, gastos por dependientes, y el 25% de los pagos laborales depurados, en todos los casos con límite taxativo expresado en UVT), pero sin la posibilidad de restar los costos y gastos en que incurre el empleado independiente al prestar sus servicios, (que pueden superar en forma significativa el 25% mencionado), la base gravable no se configura sobre la ganancia real obtenida por el servicio prestado, lo cual podría resultar en algunos casos en un impuesto confiscatorio.

3.3. La norma acusada no consulta las diferencias esenciales y formales que existen entre un empleado trabajador independiente o que ejerce una profesión liberal y una persona natural que no pertenece a la categoría tributaria de empleado.

La inequidad de la norma demandada no sólo se concluye de la comparación de las cargas tributarias aplicables a empleados asalariados y a empleados trabajadores independientes. La imposibilidad que impone la Ley 1739 de 2014 a los empleados independientes de solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados los sitúa en condición de clara inequidad e injusticia frente a personas naturales que no pertenece a ninguna de las categorías de empleado y que tienen condiciones de capacidad económica ligeramente diferente, con lo cual se viola el principio de progresividad tributaria previsto en el Art. 363 de la Carta.

Para ilustrar la inequidad y quebrantamiento de la progresividad que se introduce con la norma acusada, supóngase el caso hipotético de dos personas naturales residentes en el país, **A** y **B**, cuyos ingresos en el año gravable 2015 provienen, en una proporción del 81%, de la prestación de servicios personales. Los dos contribuyentes tienen ingresos en cuantías y por conceptos idénticos. Así las cosas, **A** y **B** tendrán la categoría tributaria de empleados, al tenor del Art. 239 del ET, y liquidarán idéntico valor por impuesto sobre la renta.

Ahora bien, supóngase el mismo caso del párrafo precedente, pero con la única diferencia que **A** percibe durante el año gravable rentas por el arriendo de un local de su propiedad, lo que hace que sus ingresos por servicios personales representen el 79% de sus ingresos. Así las cosas:

- **A** no tendrá la categoría tributaria de empleado. En todo caso, le es permitido depurar su renta con los conceptos que el Estatuto Tributario permite a toda persona natural, y además podrá restar los costos y gastos en que incurrió en el año para obtener sus rentas. Por otra parte, al no pertenecer a la categoría de empleado, **A** no tendrá el derecho a descontar la renta exenta del 25% prevista en el numeral 10 del Art. 206 del ET.

- **B**, por su parte, al conservar la categoría de empleado, tendrá, al igual que **A**, derecho a depurar su renta con los conceptos que el Estatuto Tributario permite a toda persona natural, y además podrá disminuir su renta líquida ordinaria con el 25% de sus rentas laborales netas. En cambio, no podrá restar de su base imponible los costos y gastos en que incurrió para desarrollar su actividad, que sí se le permiten a **A**, costos que pueden superar ampliamente el 25% de la renta neta de que habla el numeral 10 del Art. 206 del ET.

No es necesario continuar el caso con el desarrollo de un ejemplo numérico para concluir que **B** tiene las mismas condiciones tributarias de **A** –incluso la misma cuantía de ingresos en el año–, salvo una variación del 2% en la fuente. Es claro que por cuenta de sus ingresos en el año los dos contribuyentes tienen esencialmente la misma capacidad económica. Y, sin embargo, **B** puede verse sometido a una tributación mucho más alta que **A**, por cuenta de la imposibilidad de restar de su base imponible la diferencia entre la renta exenta permitida por el num. 10 del Art. 206 del ET y los costos y gastos en que incurrió en su actividad económica, y que sí le fueron permitidos a **A**, situación que constituye un trato desigual e injustificado entre sujetos con la misma capacidad contributiva, y en condiciones fácticas que no son sustancialmente desiguales, y que por tanto está en clara contravía de los principios de justicia, equidad y progresividad previstos en los Art. 95.9 y 363 de la norma superior.

3.4. La declaratoria de inexecutable de la norma acusada permitirá restablecer la equidad tributaria que se observaba, antes de su expedición, entre un empleado asalariado y un empleado trabajador independiente o que ejerce una profesión liberal. El empleado trabajador independiente o que ejerce una profesión liberal es un empresario.

Si la Corte tiene a bien acceder a las pretensiones de la presente demanda, se reestablecerá la equidad y progresividad que en la estructura del impuesto sobre la renta para empleados asalariados y para empleados independientes, que la norma demandada vulnera, y con ello se preservará el cumplimiento de dichos principios constitucionales (Art. 95.9 y 363 de la C.P.), así como el principio de igualdad consagrado en el Art. 13 de la Carta, toda vez que la equidad tributaria es una manifestación específica de dicho principio fundamental⁸.

Antes de la vigencia del aparte legal demandado, empleados asalariados y empleados independientes, unos y otros, tenían la facultad de depurar de sus ingresos brutos los ingresos no constitutivos de renta (tales como la utilidad en venta de acciones, dividendos, componente inflacionario de los rendimientos), las deducciones comunes (v.g., intereses por créditos de vivienda, gastos por dependientes, pagos obligatorios a la seguridad social –todos con límites taxativos expresados en UVT), y rentas exentas (el 25% de los pagos laborales netos⁹, aportes voluntarios a fondos de pensiones o cuentas AFC). En desarrollo de los principios tributarios constitucionales, los empleados trabajadores independientes o que ejercen una profesión liberal estaban facultados para restar de su base gravable los costos y gastos en que incurrieran en el ejercicio de su trabajo, siempre que se dieran los supuestos previstos en el Estatuto Tributario para ello. Entre esos supuestos están los

⁸ Sentencias C-264 de 2013 y C-426 de 2005.

⁹ La posibilidad de restar esta renta exenta en la depuración de la renta líquida ordinaria para empleados independientes no estaba explícita en la ley, y se aplica por vía de interpretación armónica de la ley.

previstos en el Art. 107 del ET (causalidad, necesidad y proporcionalidad), y, en el caso de profesionales independientes y comisionistas, lo previsto en el Art. 87 del ET:

Art. 87. Limitación de los costos a profesionales independientes y comisionistas.

Los costos y deducciones imputables a la actividad propia de los profesionales independientes y de los comisionistas, que sean personas naturales, no podrán exceder del cincuenta por ciento (50%) de los ingresos que por razón de su actividad propia perciban tales contribuyentes.

Cuando se trate de contratos de construcción de bienes inmuebles y obras civiles ejecutados por arquitectos o ingenieros contratistas, el límite anterior será del noventa por ciento (90%), pero deberán llevar libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales.

Las anteriores limitaciones no se aplicarán cuando el contribuyente facture la totalidad de sus operaciones y sus ingresos hayan estado sometidos a retención en la fuente, cuando esta fuere procedente. En este caso, se aceptarán los costos y deducciones que procedan legalmente.

PAR. Lo dispuesto en el presente artículo será aplicable a los concejales municipales y distritales.

Se observa que, en todo caso, los costos y gastos que antes de la vigencia de la Ley 1739 de 2014 se le permitía al empleado independiente, en particular al que ejerce una profesión liberal, de sus ingresos –además de los inherentes a su condición de persona natural, condición que comparte con el empleado asalariado– incluían aquellas expensas en que incurre en desarrollo de su actividad laboral, y en todo caso dentro de los límites fijados por el legislador en ejercicio de su potestad tributaria, que en todo caso debe guardar los principios tributarios que dicta la C.P., en especial los previstos en el Art. 363.

Aún en ausencia de la norma demandada, los costos y gastos que un empleado independiente puede deducir están en todo caso acotados por los principios generales rectores de la estructura del impuesto de renta, en armonía con lo permitido a las empresas. A fin de cuentas un empleado trabajador independiente o que ejerza una profesión liberal, si bien no es una persona jurídica, es un empresario que deriva sus ingresos de una actividad de servicios, en la misma forma que lo hace una persona jurídica que opera en la misma línea de negocios, y en condiciones similares de funciones, activos y riesgos.

Ahora bien, la tarifa del impuesto sobre la renta que le aplica al empresario persona natural, una vez calculada la renta líquida gravable, es distinta de la que le corresponde a una empresa. El empleado independiente, por su condición de persona natural, tributa según la tarifa progresiva (o mejor, escalonada) prevista en el Art. 241 del ET, mientras que las empresas lo hacen a una tarifa fija. Y la diferencia se explica en razones palmarias de equidad y eficiencia tributaria (Art. 363 de la C.P.): mientras las personas son los verdaderos contribuyentes del estado (Art. 95.9 Superior), las empresas son una ficción jurídica que, en la estructura del impuesto sobre la renta –entre otros motivos por eficiencia tributaria– cumplen la función de ser agentes intermedios en la tributación de las personas naturales propietarias directas o indirectas del capital.

Así las cosas, y en armonía con los principios económicos que permiten a las empresas prestadoras de servicios depurar los costos y gastos razonables en que incurren para desarrollar su objeto social, se le debe permitir al trabajador independiente o a quien ejer-

ce una profesión liberal determinar su renta líquida gravable después de descontar los costos y gastos que sufragar para ejercer su actividad empresarial de prestación de servicios. El contribuyente tiene el derecho constitucional de optar por prestar sus servicios como persona natural o a través de un vehículo societario, y su trabajo, en todas las modalidades, debe gozar de la especial protección del Estado (Artículos 16 y 25 del Estatuto Superior). Por el simple de escoger una otra forma de prestar sus servicios no se le pueden negar garantías de competitividad o cargas injustas e inequitativas, como lo es el imponerle sin justificación alguna un gravamen más oneroso, como pretende hacerlo la norma demandada.

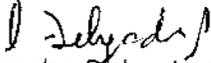
4. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

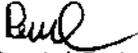
La Corte Constitucional es competente para conocer y fallar sobre esta demanda, por tratarse de una acción de inconstitucionalidad contra una ley de la República, según lo dispone el Art. 241.4 de la Constitución Política, y el Decreto Legislativo 2067 de 1991.

5. NOTIFICACIONES

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

De los Honorables Magistrados,


Alejandro Delgado Perea
C.C. 79.151.324


Daniel Delgado Ferrufino
C.C. 1.018.480.873