

Sentencia C-668/15

Referencia: expediente D-10678

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 4° (parcial) del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 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”*

Actores:

Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino

Magistrada Ponente:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá D.C., veintiocho (28) de octubre de dos mil quince (2015)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, integrada por la magistrada María Victoria Calle Correa, quien la preside, los magistrados Myriam Ávila Roldán (E), Luis Guillermo Guerrero Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, Gloria Stella Ortiz Delgado, Jorge Iván Palacio Palacio, Jorge Ignacio Pretelt Chaljub y Alberto Rojas Ríos, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial de las previstas en el numeral 4° del artículo 241 de la Constitución Política, cumplidos los trámites contemplados en el Decreto 2067 de 1991, profiere la siguiente:

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad establecida en los artículos 241 y 242 de la Constitución Política, los ciudadanos Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufino presentaron demanda de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 4° (parcial) del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739

de 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*”.

Mediante auto de 20 de marzo de 2015, el Magistrado Sustanciador inadmitió la demanda por considerar que las acusaciones formuladas carecían de los requisitos suficientes, toda vez que de la lectura del libelo no surgía una duda mínima sobre la discrepancia de la disposición demandada con el Texto Superior, que permitiera iniciar un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y haga necesario un pronunciamiento por parte de esta Corporación.

Lo anterior, por cuanto la demanda no satisfacía plenamente los requisitos de claridad, certeza, especificidad y pertinencia necesarios para la debida estructuración de los cargos de inconstitucionalidad, de acuerdo con el Decreto 2067 de 1991 y la jurisprudencia en esta materia.

El 6 de abril de 2015, dentro del término previsto para el efecto, los accionantes radicaron en la Secretaría General de esta Corporación escrito de subsanación.

A través del Auto de 21 de abril de 2015, el Magistrado Sustanciador admitió la demanda, dispuso su fijación en lista y, simultáneamente, corrió traslado al Procurador General de la Nación.

En la misma providencia, ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso de la República, al Ministerio de Justicia y del Derecho, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Secretaría Jurídica de la Presidencia de la República, para que, si lo estimaban conveniente, intervinieran con el propósito de impugnar o defender la constitucionalidad de la disposición acusada.

De igual forma, en el mencionado auto se invitó al Presidente de la Academia Colombiana de Jurisprudencia y al Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT–. Asimismo, a los decanos de las facultades de derecho de las universidades de Antioquia, Externado de Colombia, del Atlántico, UIS, San Buenaventura, Los Andes, Libre, Gran Colombia, EAFIT, del Rosario, del Norte, Pontificia Javeriana, del Sinú, Pontificia Bolivariana, Santo Tomás, Sergio Arboleda, del Valle y Autónoma de Bucaramanga, para que, intervinieran con la finalidad de rendir concepto sobre la constitucionalidad del precepto demandado, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991.

La demanda fue originalmente repartida al Magistrado Gabriel Eduardo Mendoza Martelo, pero su ponencia fue derrotada en la Sala Plena. El nuevo reparto correspondió a la ahora Magistrada Ponente, siguiente en orden alfabético. La primera parte de esta sentencia se tomó de la ponencia inicial con algunas modificaciones, de acuerdo con la posición mayoritaria.

II. EL TEXTO DEMANDADO

De conformidad con el Diario Oficial número 38.756 de 30 de marzo de 1989, en el que se publicó el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales y el Diario Oficial No. 49.374 de 23 de diciembre de 2014 en el que se publicó la Ley 1739 de 2014, a continuación se transcribe el texto de la disposición parcialmente acusada y se subraya el aparte demandado:

“ARTICULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS. <Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Inc. 1o.> *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. *<Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> 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:

<i>Salario mensual</i>	<i>Parte</i>
<i>Promedio</i>	<i>No gravada %</i>
<i>Entre 350UVT Y410UVT</i>	<i>el 90%</i>
<i>Entre 410UVT Y470UVT</i>	<i>el 80%</i>
<i>Entre 470UVT Y530UVT</i>	<i>el 60%</i>
<i>Entre 530UVT Y590UVT</i>	<i>el 40%</i>
<i>Entre 590UVT Y650UVT</i>	<i>el 20%</i>
<i>De 650UVT</i>	<i>el 0%</i>

5. *<Ajuste de salarios mínimos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). Numeral modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> 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. *<Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Num. 6o.> El seguro por muerte, y las compensaciones por muerte de los miembros de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional.*

7. <Incisos 1 y 2 INEXEQUIBLES>

<Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Num. 7o. Inc. 2o.>
 <Inciso **CONDICIONALMENTE** exequible> 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.

<Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Num. 7o. Inc. 3o.> 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. <Fuente original compilada: L. 75/86 Art. 35 Num. 8o.> 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. <Fuente original compilada: D. 2247/74 Art. 60.> 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. <Numeral modificado por el artículo 6 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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 detraiga 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.
 PARAGRAFO 1o. <Parágrafo modificado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

PARAGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

PARAGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo 96 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> 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.

PARÁGRAFO 4o. <Parágrafo adicionado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> 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.”

III. LA DEMANDA

1. Normas constitucionales que se consideran infringidas

Los demandantes estiman que la disposición objeto de censura constitucional contenida en el artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 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*”, contraviene lo dispuesto en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

2. Fundamentos de la demanda

La demanda plantea dos cargos principales en contra de la disposición acusada, los cuales cuentan con los siguientes fundamentos:

Primer Cargo. Violación del principio de equidad tributaria

Para el desarrollo del primer cargo los actores parten de la clasificación de las personas naturales prevista en el artículo 329 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012, de acuerdo con la cual, para los efectos de los capítulos I y II del Título V serán empleados: (a) las personas naturales residentes 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, y (b) los trabajadores que presten servicios personales a través del 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, cuyos

ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%) del ejercicio de dichas actividades.

Respecto a la agrupación de los trabajadores dependientes e independientes en la categoría de “empleados”, los demandantes señalaron que el elemento común entre dichos sujetos corresponde a la prestación personal de los servicios, pero que el desarrollo de la actividad revela unas diferencias notorias que, a la postre, son la base de la transgresión del principio de equidad como consecuencia de la extensión de los límites al reconocimiento de costos y gastos impuestos a los trabajadores dependientes.

En concordancia con lo anterior, los libelistas resaltaron las diferencias entre los trabajadores dependientes e independientes. Aludieron a las disposiciones normativas que rigen la prestación personal de servicios (Código Sustantivo del Trabajo/ Leyes Civiles, disposiciones contractuales) y a la forma en que se efectiviza dicha prestación.

Así, resaltaron que mientras que el trabajador dependiente ejerce su labor por cuenta y riesgo del empleador -lo que significa que éste le suministra los elementos necesarios que incluyen desde el lugar de trabajo hasta los elementos para su realización, papelería, equipos de oficina, servicios de comunicación, etc.- el trabajador independiente está obligado a proveer cada uno de los elementos necesarios para la prestación del servicio, así como a asumir los riesgos de la actividad.

De acuerdo con la forma de prestación de servicios por parte de unos y otros, los actores indicaron que en el caso de los trabajadores dependientes está plenamente justificado que los costos o gastos asociados directamente con la prestación de servicios no sean deducibles, dado que los mismos son suministrados por el empleador, quien, además, está facultado para deducirlos de su propia renta gravable. Sin embargo, la extensión de dicha limitación a los empleados independientes desconoce la dinámica de su ejercicio profesional y le impone una mayor carga tributaria en relación con los sujetos dependientes.

Para los accionantes, el precepto acusado no consulta las ostensibles diferencias que se presentan en la ejecución de la prestación del servicio profesional e inciden en la base gravable del impuesto de renta, lo que conlleva a una violación del principio de equidad en la medida en que les impone a sujetos no asimilables el mismo tipo de limitaciones para depurar la renta líquida gravable. En ese sentido y de acuerdo con lo expuesto por la jurisprudencia constitucional, los ciudadanos resaltaron que el principio de equidad se transgrede “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”¹.

¹ Sentencia C-643 de 2002. M.P. Jaime Córdoba Triviño. Citada en la demanda de inconstitucionalidad. Folio 40 del expediente.

En concordancia con lo expuesto, en el cargo se refieren los modos en los que la jurisprudencia ha reconocido que puede presentarse la vulneración del principio de equidad y se hace el desarrollo correspondiente con base en la norma acusada:

a) El monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente

La afectación del principio de equidad fue explicada por los demandantes a partir de la que constituirá la base gravable del tributo del empleado trabajador independiente en relación con el empleado trabajador dependiente. Para los actores, la extensión de la limitación del reconocimiento de los gastos y costos genera que la base gravable del trabajador dependiente e independiente sea similar y, en consecuencia, la carga de tributación igual a pesar de que la base gravable del primero se construye a partir de ingresos netos mientras que la del trabajador independiente se construye sobre sus ingresos brutos, con los cuales deberá asumir los gastos de su actividad.

La limitación censurada genera que el impuesto a la renta desconozca la verdadera capacidad económica del trabajador independiente, por cuanto impide que la misma se determine de acuerdo con los gastos y egresos de la prestación de los servicios. Para evidenciar el desconocimiento de la capacidad económica, los accionantes refieren cómo los mismos ingresos de empleados dependientes e independientes generan el mismo tributo, a pesar de que parte de esos ingresos del independiente debe ser destinado al ejercicio de su labor.

b) 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

Los demandantes argumentan que esa modalidad de afectación del principio de equidad se configura en el presente caso de forma negativa, es decir, que la infracción del principio de equidad se desprende del trato paritario que se le otorga, de manera injustificada, a sujetos diferentes.

Con base en los mismos argumentos referidos en la modalidad (a), los censores cuestionan que se impongan las mismas limitaciones en materia de deducción de costos y gastos a sujetos que presentan ostensibles diferencias en las condiciones de ejercicio de la actividad de la que derivan sus ingresos y que determinan el tributo.

c) El tributo tiene implicaciones confiscatorias

Los actores refirieron **los eventuales** efectos confiscatorios del impuesto a la renta como consecuencia de la prohibición de que se reconozcan los costos y gastos en los que incurre el trabajador independiente en el ejercicio de su labor, ya que dichos costos pueden igualar los ingresos o superarlos, y a pesar

de ello constituirían la base para el cálculo del impuesto. En consecuencia, la actividad económica del particular resultaría destinada exclusivamente al pago del tributo.

Tras referir las modalidades de afectación del principio de equidad, los accionantes destacaron las cargas excesivas que se le imponen al empleado que presta servicios personales por su propia cuenta y riesgo en relación con las cargas o la situación de: a) las personas naturales que no clasifican en la categoría de empleados y b) las personas jurídicas, quienes sí pueden solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos generados en su actividad.

Segundo cargo. Violación del principio de igualdad

Lo primero que conviene destacar es que la demanda inicial refirió a la transgresión del principio de igualdad como un cargo independiente. Sin embargo, en el escrito correctivo se indicó que su vulneración se generó por conexidad. Habida cuenta de esas circunstancias y aunque no se desarrolló el cargo con una argumentación diferenciada, se interpretará la demanda y se extraerán los elementos que contiene, orientados a sustentar dicha violación.

En efecto, los actores caracterizaron unos grupos de sujetos para luego emprender un análisis comparativo entre los mismos respecto a la posibilidad de solicitar el reconocimiento de costos y gastos. En primer lugar, la demanda distinguió los grupos de sujetos que hacen parte de la categoría de empleados, y que corresponden a las personas naturales que perciben el equivalente al 80% de sus ingresos o más de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo de un contratante (E.C.R.C), y quienes derivan la misma proporción de sus ingresos de la prestación de servicios personales por su propia cuenta y riesgo (E.C.R.P)

Tras fijar la primera pareja comparativa, los actores mostraron las diferencias en el ejercicio de la prestación de los servicios personales por parte de los sujetos de cada grupo y destacaron que los E.C.R.P. deben asumir los costos y gastos relacionados con el ejercicio de su actividad mientras que en el caso de los E.C.R.C. los asume el empleador o contratante.

Finalmente, se evidenció el trato paritario que introdujo la norma acusada entre los grupos referidos y las consecuencias, de cara a la conformación de la base gravable y la determinación del tributo de renta, derivada de la mencionada homologación.

Un ejercicio similar al descrito previamente se adelantó para efectuar una comparación entre los empleados que prestan servicios personales por su propia cuenta (i) las personas naturales que no se clasificaron como empleados y (ii) las personas jurídicas. Estos fundamentos indicaron las diferencias en el cálculo de la renta gravable entre unos y otros.

IV. INTERVENCIONES

Vencido el término de fijación en lista, y en cumplimiento de lo ordenado en auto de 21 de abril de 2015, la Secretaría General de esta Corporación informó que de acuerdo a las comunicaciones libradas se recibieron los siguientes escritos de intervención:

1. Academia Colombiana de Jurisprudencia

Mediante escrito allegado a esta Corporación el 12 de mayo de 2015, la Academia Colombiana de Jurisprudencia solicitó que se declare **inexequible** la disposición bajo revisión, por los motivos que a continuación se reseñan.

La interviniente inició su concepto con un recuento sobre el trato legal que se le ha otorgado a la exención de las rentas de trabajo. Destacó que actualmente dicha exención corresponde al 25%, la cual se extendió a todos los sujetos clasificados en la categoría de “*empleados*”, dado que con independencia de la naturaleza del contrato o de la relación laboral, los contribuyentes incurrir en gastos de carácter personal, tales como el vestuario, el transporte, la alimentación, etc.

De acuerdo con lo anterior, para el interviniente la extensión de la mencionada exención está justificada. Sin embargo, la prohibición para todos los contribuyentes calificados como “*empleados*” de restar costos y deducciones, diferentes de los admitidos en la ley para los asalariados, desconoce ostensiblemente el principio de equidad del sistema tributario consagrado en el artículo 363 Superior.

En consecuencia, adujo que la prohibición contenida en la disposición censurada es inequitativa, toda vez que la capacidad contributiva de los asalariados difiere ostensiblemente de la de los contribuyentes que ejercen profesiones liberales o prestan servicios independientes, por cuanto para aquéllos los costos y deducciones necesarios para producir la renta se encuentran a cargo de los contratantes o empleadores, en tanto que para éstos las erogaciones debe ser sufragadas por los propios contribuyentes.

2. Universidad Santo Tomás

La Universidad Santo Tomás de Bogotá, mediante escrito allegado a esta Corporación el 14 de mayo de 2015, solicitó que se declare **inexequible** la disposición demandada, al considerarla transgresora de los artículos 13, 95 numeral 9 y 363 Superiores, por cuanto asimila a los trabajadores dependientes e independientes a pesar de las disimilitudes que se presentan en la forma de prestación de los servicios.

En concordancia con los argumentos de la demanda, los intervinientes indicaron que dicha asimilación desconoce que los trabajadores independientes están obligados a asumir los costos y gastos derivados de su actividad, mientras que dichos rubros, en el caso de los trabajadores dependientes, son asumidos por sus empleadores, en consecuencia se otorga “*un tratamiento de equidad horizontal a sujetos que se encuentran en*

situaciones materiales diferentes y que, por ende, les corresponde la aplicación de criterios de equidad vertical”²

3. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, intervino en el trámite de la acción, mediante escrito en el que solicitó que se declare **inexequible** la disposición acusada.

A su juicio, las situaciones fácticas de las personas naturales asalariadas y las de los trabajadores independientes son diferentes, aun cuando ambas realizan una prestación personal de sus servicios y obtienen una remuneración económica por los mismos.

Lo anterior, por cuanto el trabajador independiente se asemeja a un empresario, toda vez que su actividad implica la prestación de su servicio o la realización de su actividad económica por su cuenta y riesgo, circunstancia que no afecta al trabajador empleado asalariado, ya que dicha eventualidad se encuentra a cargo de su empleador, quien asume los costos y expensas correspondientes y puede detraerlos de su renta.

Con fundamento en las situaciones fácticas que diferencian a las dos clases de contribuyentes en alusión, resulta necesario que se les brinde un tratamiento divergente, lo contrario, la asignación de una misma regla de depuración de sus rentas desconoce los principios de igualdad y equidad.

En aras de reforzar la anterior afirmación, sostuvo que la disposición objeto de reproche constitucional otorga un mismo trato a los sujetos en comento, pese a que no tienen igual capacidad económica, ya que ésta se ve disminuida, en el caso de los empleados independientes, por los costos y gastos en los que incurren en el ejercicio de su labor.

De acuerdo con lo anterior, el ordenamiento niega para los asalariados los costos y deducciones -en los que realmente no incurren- relacionados con el desarrollo de su actividad, pero la disposición acusada limita erróneamente dicho reconocimiento frente a los sujetos clasificados como empleados, quienes prestan sus servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que prestan servicios técnicos que no exigen la utilización de materiales o insumos, maquinaria o equipo especializado, desconociendo que quienes realizan la actividad por su cuenta y riesgo, deben incurrir en costos y gastos indispensables de los cuales se encuentran exentos los asalariados, a quienes el empleador les provee todos los medios y recursos necesarios para su consecución.

Por consiguiente, afirmó que debido a la asimilación hecha al trabajador asalariado por la disposición acusada, dichos egresos no los puede depurar de la base gravable del impuesto, lo cual, indudablemente, comporta una

²Folio 100 del expediente.

transgresión a los principios de justicia y equidad, porque se brinda un tratamiento igual pese a encontrarse en una situación diferente.

Finalmente, agregó que la declaratoria de inconstitucionalidad del precepto demandado también restablecería la equidad en materia del impuesto sobre las ventas -IVA-.

4. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Mediante escrito remitido a esta Corporación el 15 de mayo de 2015, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público intervino en el trámite de la presente acción, con el fin de solicitarle a esta Corte que se declare **inhibida** para pronunciarse sobre el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 o, en su defecto, lo declare **exequible**.

Adujo que la demanda no cumple, por una parte, con el requisito de certeza y, por otra, con el requisito de pertinencia. Lo primero por cuanto los actores presentaron cargos contra normas distintas a las que se pretendían declarar inexecutable, en la medida en que la censura se centró exclusivamente en la clasificación de personas naturales dispuesta en la Ley 1607 de 2012 y, lo segundo, toda vez que gran parte del reproche frente a la disposición acusada y la interpretación que se hace de las medidas tributarias acusadas se funda en consideraciones relacionadas con el régimen laboral.

Manifestó el interviniente que en el evento en el que la Corte no considere procedente la solicitud principal se deberá declarar la constitucionalidad del segmento censurado, dado que el análisis adelantado en la demanda parte de una errónea interpretación de la disposición realmente atacada, es decir del artículo 10° de la Ley 1607 de 2012.

En armonía con lo anterior señaló que la argumentación se construyó principalmente a partir de un desacuerdo con la clasificación de las personas naturales y de los sujetos incluidos en la categoría de “*empleados*”, pero ese ejercicio ignoró la finalidad de la clasificación, la cual buscó superar las inequidades que se presentaban entre personas que ejercen actividades similares, pero cuya forma de contratación variaba en aras de extender los beneficios tributarios que se reconocían únicamente a los asalariados.

Como una manifestación del mencionado propósito, la Ley 1739 de 2014 extendió la renta exenta -25%- reconocida en el artículo 206 del Estatuto Tributario a todos los empleados, la cual excluye, en consecuencia, la posibilidad de deducir costos y gastos.

Establecido lo anterior, el Ministerio se pronunció sobre los cargos.

Frente al desconocimiento de la capacidad económica de los trabajadores independientes resaltó que los demandantes ignoraron el rol económico que determinó la fijación de la categoría de empleado, la cual “*implica necesariamente el ejercicio de una profesión en la que no se asumen de*

manera significativa ni los costos ni los gastos relativos a la prestación de servicios”³.

Esa circunstancia, la de no asumir de forma significativa los costos y gastos de la prestación del servicio se deriva bien de la existencia de una relación laboral en la que aquéllos conceptos los cubre el empleador o de la naturaleza del servicio.

En concordancia con esa percepción, se separó en una categoría independiente a los trabajadores por cuenta propia que corresponde a aquellos sujetos que sí están sometidos a *“un riesgo económico propio al préstamo del servicio”*⁴

El interviniente destacó la libertad de configuración legislativa en materia tributaria y, particularmente, en lo que atañe a la creación y al límite de las deducciones en la medida en que constituyen un elemento inherente al diseño de los tributos.

Finalmente, frente a las comparaciones que se realizaron respecto a las personas naturales no clasificadas como empleados y las sociedades indicó que los argumentos relacionados con esos sujetos buscan controvertir el artículo 329 del Estatuto Tributario y no, la norma acusada. Asimismo que la argumentación se refiere a unas hipótesis particulares y concretas que se apartan del carácter general y abstracto propio del juicio de constitucionalidad.

5. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, intervino en el proceso de la referencia para defender la constitucionalidad de la norma acusada, de conformidad con los argumentos que a continuación se reseñan.

En primer lugar, afirmó que la reforma al Estatuto Tributario que derivó en la modificación de la clasificación de las personas naturales buscó superar la diferenciación basada en el tipo de vínculo *“con el fin de evitar inequidad entre sujetos que (sic) con el mismo nivel de autonomía y e idéntica actividad pero con diferente clase de contratación”*⁵, la cual se centró en la naturaleza del ingreso y del riesgo asumido por el trabajador, en aras de desligarlo del criterio de vínculo laboral.

Para simplificar el sistema de tributación de las personas naturales y evitar las distorsiones que generaban las distintas deducciones, el Legislador, mediante la Ley 1607 de 2012, estableció diferentes sistemas de determinación de la renta para las personas naturales, a saber, IMAN e IMAS, según la categoría a la que pertenezcan de conformidad con la legislación tributaria, cuya finalidad es contrarrestar las múltiples perforaciones de la base gravable. Dicha clasificación atiende al nivel de riesgo que cada persona asume en la actividad

³ Folio 121 del expediente.

⁴ Folio 122 del expediente.

⁵ Folio 134 del expediente

que desempeña y de la fuente de sus ingresos. Asimismo, indicó que se mantuvo el sistema de depuración ordinario.

De igual manera, sostuvo que el legislador previó la determinación de la renta para las personas naturales clasificadas como empleados, en aras de evitar la inequidad. También adujo que, de acuerdo con las reglas del Estatuto Tributario, los asalariados solamente pueden deducir de su declaración de renta los gastos que estén señalados por ley, razón por la que no es viable descontar gastos de subsistencia, tales como alimentación, servicios públicos, arrendamientos, calzado, ropa, transporte, diversión, entre otros.

En contra de lo estimado por el actor, manifestó que la disposición brinda un tratamiento fiscal diferente a las personas naturales que se encuentran en diferentes categorías, atendiendo a las diversas condiciones económicas y de riesgo en cada una de ellas, y que los demandantes parten de una premisa falsa al señalar que en la disposición acusada se limitan los costos y gastos de los empleados que no son asalariados, en relación con quienes sí lo son, toda vez que el precepto demandado establece una igualación en ese aspecto.

Con base en lo expuesto concluyó que los cambios en la legislación introducidos por la disposición bajo estudio están encaminados a obtener una base gravable del impuesto a la renta acorde a la capacidad de pago del contribuyente y a la tasación de impuestos más justos, en concordancia con los principios de equidad y progresividad, logrando que quienes obtienen mayores ingresos paguen más.

6. Universidad Externado de Colombia

La Universidad Externado de Colombia presentó escrito en el que solicitó a la Corte declararse **inhibida** para estudiar los cargos formulados contra la disposición acusada.

En cuanto al cargo relativo a la violación del principio de equidad y de justicia tributaria por el hecho de igualar el tratamiento en el impuesto de renta de los asalariados con el de los empleados que no son asalariados, estima que la determinación de dicha transgresión requiere que se adelante un test de igualdad, pero los demandantes no fueron claros al presentar sus argumentos y evidenciar los elementos propios del test, razón por la que considera que la Corte debería abstenerse de estudiar el cargo. Sin embargo, con base en la forma en la que se presentó y modificó la disposición en el trámite legislativo indicó:

“se evidencia que en principio la norma quería limitar los costos y gastos relacionados con las actividades económicas por cuenta y (sic) del contratante, pero que en su versión final, por falta de técnica legislativa, se limitaron también los costos y mantiene la categoría

tributaria de empleado aunque en realidad son empresarios –tal como lo subrayan los accionantes-”⁶

En lo que atañe al desconocimiento del principio de equidad horizontal y de justicia tributaria, señaló que en el caso *sub examine* no se logró demostrar la configuración de alguna de las tres modalidades de afectación del principio de equidad, desarrolladas por la jurisprudencia constitucional.

Por otra parte, aseveró que las consecuencias descritas por los accionantes involucran otras disposiciones, *verbigracia*, el artículo 329 del Estatuto Tributario, que no fueron censuradas, y que la clasificación de las personas naturales creadas por la ley estuvo encaminada a un fin razonable que se extrae de la exposición de motivos de la Ley 1739 de 2014.

Asimismo, afirmó que no se probó que el tributo implicara una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de ese grupo particular de empresarios, puesto que si bien es clara la afectación, no se demostró que las utilidades se destinen exclusivamente al pago del tributo y, en consecuencia, no existe ganancia.

Respecto de la vulneración del principio de equidad tributaria como consecuencia de la configuración de regímenes tributarios distintos para personas jurídicas y naturales, sostuvo que dicha diferencia de tratamiento se fundamenta en la libertad de configuración del legislador y que el actor no estableció de forma clara el término de comparación.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, mediante concepto No. 5926, del 17 de junio de 2015, intervino en el trámite de la presente acción, solicitándole a la Corte Constitucional que declare **exequible de forma condicionada** la disposición acusada.

La vista fiscal procedió a establecer si existen diferencias relevantes entre los empleados asalariados y los no asalariados en lo relativo a los costos y gastos que deben asumir directamente en el cumplimiento de sus labores para efectos de ser depurados en su declaración de renta. Para ello, revisó la regulación laboral y la relación de la misma con el orden constitucional y, posteriormente, la comparó con la remuneración de los trabajadores no asalariados en lo atinente a los costos y gastos que estos tienen que asumir para desempeñar sus labores.

Una vez realizado ese análisis, el Jefe del Ministerio Público concluyó que frente a la circunstancia en la cual el empleado no asalariado incurre en costos y gastos directos para la ejecución de contrato que pueden superar el porcentaje de gastos generales presumidos por el legislador para el trabajador asalariado se configura una vulneración de los principios de justicia y equidad

⁶Folio 164 del expediente.

tributarios, toda vez que el empleado en mención no podría descontar de su base gravable esos gastos para determinar el impuesto de renta a su cargo.

En ese orden de ideas, consideró que lo procedente era la declaración de inconstitucionalidad de la aplicación para el empleado no asalariado de la exención de rentas de trabajo correspondiente al 25%. Sin embargo, de acuerdo con el principio de conservación del derecho, solicitó a la Corte que declare la constitucionalidad condicionada del tratamiento tributario objeto de estudio, bajo el entendido de que sólo procede cuando el empleado no asalariado se limita a emplear su capacidad de trabajo intelectual, profesional, técnico o de apoyo en aras de cumplir con el objeto para el cual fue contratado sin suministrar otro recurso, bien o servicio adicional para dicho fin.

Sólo así, concluyó, se garantizan los principios de justicia y equidad tributaria respecto de los eventos en los que el asalariado debe asumir los costos y los gastos que se requieren en forma directa para ejecutar el objeto para el que fue contratado.

VI. CONSIDERACIONES DE LA CORTE

Competencia

1. De conformidad con lo establecido en el artículo 241-4 de la Constitución, la Corte Constitucional es competente para decidir la demanda de la referencia, en virtud a que está dirigida en contra de un texto que hace parte de una ley de la República.

Presentación del caso y cuestiones preliminares a resolver

2. Los ciudadanos plantean dos cargos en contra de la disposición acusada, de acuerdo con la cual las personas naturales clasificadas como *empleados* cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, sólo pueden solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos que les son permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

3. El **primer cargo** indica que la norma acusada transgrede el principio de igualdad por una asimilación injustificada en el límite al reconocimiento fiscal de costos y gastos entre grupos de sujetos que, para los demandantes, no pueden equipararse para esos efectos.

3.1. Para evidenciar la transgresión del artículo 13 Superior se identificaron diversos grupos, a saber: (i) las personas naturales, clasificadas en la categoría de empleados, que perciben el equivalente al 80% o más de sus ingresos de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo propio (E.C.R.P.); (ii) las personas naturales, clasificadas en la categoría de empleados, que perciben la misma proporción de sus ingresos de la prestación de servicios personales

por cuenta y riesgo de un contratante (E.C.R.C.); (iii) las personas naturales no clasificadas como empleados y (iv) las personas jurídicas.

3.2. Establecidos los grupos de comparación, se resaltaron las diferencias en la prestación de los servicios entre los sujetos de las dos primeras categorías y se hizo énfasis en los costos y gastos en los que los E.C.R.P. deben incurrir y que, de acuerdo con la norma acusada no pueden deducir, como consecuencia de la asimilación con los E.C.R.C., quienes no incurren en dichos costos y gastos.

4. El **segundo cargo** indica que la norma acusada transgrede el principio de equidad. Como fundamento del cargo, se parte nuevamente de la distinción en la prestación de servicios personales por parte de los E.C.R.P. y los E.C.R.C. con énfasis en los costos y gastos que deben asumir los trabajadores por cuenta propia y cuyo reconocimiento no pueden solicitar, limitación que incide en la base gravable y viola el principio de equidad.

4.1. De acuerdo con esa limitación se aduce que el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo la capacidad de pago del contribuyente, ya que la extensión del límite hace que la base gravable de trabajadores dependientes e independientes sea similar, a pesar de que la base gravable de los primeros se construye sobre ingresos netos, mientras que la de los trabajadores independientes se construye sobre ingresos brutos, con los cuales debe asumir los gastos de su actividad.

4.2. En ese sentido, se censura que se otorgue un trato paritario a sujetos diferentes lo que, además, tiene implicaciones confiscatorias para los E.C.R.P., dado que los gastos en los que incurran en el ejercicio de su labor pueden igualar o superar sus ingresos, y a pesar de ello constituirían la base para el cálculo del impuesto.

5. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Universidad Externado de Colombia le solicitaron a la Corte declararse **inhibida** para estudiar los cargos formulados. La autoridad pública indicó que la demanda no cumple con los requisitos de certeza y de pertinencia, dado que los actores presentaron acusaciones contra normas distintas a la que se pretende declarar inexecutable y porque los reproches se fundan en consideraciones relacionadas con el régimen laboral, impertinentes de cara a la disposición acusada. Por su parte, el ente universitario extrañó los elementos necesarios para adelantar un test de igualdad y aseguró que los argumentos expuestos en la demanda involucran otras disposiciones como el artículo 329 del Estatuto Tributario.

6. La Academia Colombiana de Jurisprudencia, la Universidad Santo Tomás y el Instituto Colombiano de Derecho Tributario solicitaron que se declare **inexecutable** la disposición demandada por desconocer el principio de equidad del sistema tributario consagrado en el artículo 363 Superior, toda vez que la capacidad contributiva de los asalariados difiere ostensiblemente de la de los contribuyentes que ejercen profesiones liberales o prestan servicios independientes.

7. Para ellos, los costos y deducciones necesarios para producir la renta se encuentran a cargo de los contratantes o empleadores, en tanto que para éstos las erogaciones están a cargo de los propios contribuyentes. Por su parte, el Procurador General de la Nación consideró que la disposición debe declararse **inexequible, de forma condicionada**, en el entendido que el límite al reconocimiento fiscal de costos y gastos de la norma acusada sólo procede cuando el empleado no asalariado se limita a utilizar su capacidad de trabajo intelectual, profesional, técnico o de apoyo en aras de cumplir con el objeto para el cual fue contratado sin suministrar otro recurso, bien o servicio adicional para dicho fin.

8. En contraposición, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Universidad Externado de Colombia y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales solicitaron que se declare **exequible** la disposición acusada, dado que la categoría de empleados incluye a las personas naturales que no incurren en mayores costos y gastos en el ejercicio de la actividad generadora de renta, al margen de que dicha actividad se ejerza por cuenta y riesgo propios o de un contratante. Como consecuencia de lo anterior, la equiparación en el límite al reconocimiento de los costos y gastos no transgrede el principio de equidad tributaria. También resaltaron la amplia libertad de configuración con la que cuenta el ejecutivo en esas materias.

9. Como quiera que algunos intervinientes cuestionan la aptitud de los cargos presentados e indican que los argumentos se dirigen en contra de otras disposiciones normativas diferentes a la demandada, previo a la fijación de los problemas jurídicos de fondo la Corte resolverá dos cuestiones preliminares.

9.1. La primera, consistirá en determinar si los cargos por transgresión del principio de igualdad y por afectación del principio de equidad cumplen con los requisitos de claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

9.2. La segunda, consistirá en establecer si la Corte debe integrar otras disposiciones normativas al control de constitucionalidad que se adelanta en el trámite de la referencia.

10. Definido lo anterior, se efectuará el análisis de fondo correspondiente, que impone precisar el alcance de la disposición acusada y el estudio de las cuestiones de naturaleza constitucional que surjan de la demanda.

Análisis de la aptitud de los cargos

11. Como lo ha señalado la jurisprudencia de esta Corporación en múltiples ocasiones, el artículo 2° del Decreto 2067 de 1991, fija las condiciones o requisitos mínimos que deben contener las demandas de inconstitucionalidad, y que deben ser observados por los ciudadanos, quienes deberán señalar, entre otros: (i) las disposiciones legales contra las que dirigen la acusación, (ii) las preceptivas constitucionales que considera violadas y (iii) las razones o

motivos por los cuales estiman que tales normas superiores han sido desconocidas.

11.1. Frente a este último requisito, el deber para los ciudadanos es el de “*formular por lo menos un cargo concreto, específico y directo de inconstitucionalidad contra la norma acusada, que le permita al juez establecer si en realidad existe un verdadero problema de índole constitucional y, por tanto, una oposición objetiva y verificable entre el contenido literal de la ley y la Carta Política*”.⁷

11.2. En atención a dichas pautas jurisprudenciales, los cargos que presenten los ciudadanos en contra de las normas acusadas deben estar apoyados en razones “*claras, ciertas, específicas, pertinentes y suficientes*”⁸ que permitan controvertir a la luz de la Carta Política, la disposición legal acusada.

11.3. Tales exigencias pueden ser descritas de la siguiente manera: (a) *claridad*, que supone la existencia de un hilo conductor en la argumentación que facilite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones que la sustentan⁹. (b) *certeza*, que reclama que la demanda recaiga sobre una proposición jurídica real y existente “*y no simplemente [sobre una] deducida por el actor*”¹⁰ e incluso sobre otras normas vigentes que, en todo caso, no son el objeto concreto de la demanda. (c) *especificidad*, de acuerdo con la cual la argumentación debe dar cuenta de la manera en la que la disposición acusada desconoce la Carta Política, para evidenciar “*por lo menos un cargo constitucional concreto contra la norma demandada*”. (d) *pertinencia*, de acuerdo con la cual el vicio que aparentemente se desprende de la norma acusada debe ser de naturaleza constitucional, es decir, fundado en la apreciación del contenido de una norma Superior, que se enfrenta al precepto demandado. Y por último, (e) *suficiencia*, que guarda relación con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto demandado, los cuales deberán despertar por lo menos *una duda mínima*, sobre la constitucionalidad de la norma impugnada¹¹.

11.4. El éxito de los cargos en un juicio de control abstracto, por consiguiente, dependerá, en gran medida, de que el actor tenga en consideración en su demanda, los requisitos establecidos en el artículo 2º del Decreto 2067 de 1991 y la interpretación que sobre ellos ha adelantado la Corte Constitucional.

Ineptitud del cargo por violación del principio de igualdad

⁷ Sentencia C-561 de 2002. M.P. Rodrigo Escobar Gil.

⁸ Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa. Ver también las sentencias C-568 de 2004, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa, C-856 de 2005 M.P. Clara Inés Vargas y recientemente la sentencia C-503 de 2014 M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, entre otras.

⁹ Sentencia C-1052 de 2001. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ *Ibidem*.

12. Habida cuenta de lo observado por algunos intervinientes sobre la aptitud de los cargos, corresponde a la Sala establecer si: ¿el reproche de inconstitucionalidad por violación del principio de igualdad, formulado en contra del párrafo 4º -parcial- del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, cumple con los requisitos necesarios para hacer un análisis de fondo sobre su constitucionalidad?

12.1. En el análisis de la demanda, la Sala advierte que el cargo por violación del principio de igualdad no cumple con los requisitos mínimos de claridad, especificidad, pertinencia y suficiencia, y que la única característica que se acredita es la certeza.

12.2. En efecto, el cargo no es **claro**, en tanto carece de un hilo conductor que indique en qué consiste la violación y si ésta se deriva de una confrontación directa del principio de la igualdad como consecuencia de una asimilación injustificada o de una omisión legislativa relativa.

12.3. De otro lado, la estructura de la demanda, no muestra una argumentación independiente y particular orientada a sustentar la transgresión de ese principio. De hecho, en el escrito correctivo de la demanda, los actores no identifican la violación del principio de igualdad, sino que aluden a su transgresión por conexidad. En el acápite sobre las normas constitucionales infringidas, los accionantes indicaron: *“la norma acusada infringe los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política en conexidad con el artículo 13 de la Carta”*¹².

12.4. Del razonamiento de los demandantes no se advierte una coherencia argumentativa que le permita a la Corte comprender si, para ellos, la infracción del derecho a la igualdad se generó por dar un trato paritario a sujetos que no tienen ningún elemento en común o, por ordenar un tratamiento similar a sujetos que, aunque presentan semejanzas ostentan diferencias relevantes.

12.5. El cargo carece de **especificidad**¹³, ya que contiene diversos razonamientos globales, pero no incluye argumentos concretos sobre la contradicción entre la norma acusada y el principio de igualdad. En efecto, la censura se construyó a partir de varios aspectos generales:

- (i) la definición de la categoría tributaria de empleado de acuerdo con el artículo 329 del Estatuto Tributario,

¹² Folio 30 del expediente. Asimismo, en el concepto de la violación se indica *“La norma acusada viola los principios superiores de equidad y contribución equitativa y justa al financiamiento del Estado, y por conexidad con (sic) el principio de equidad tributaria, el de igualdad, previstos en los artículos 13, 95.9 y 363 de la Constitución Política”* (Folio 31).

¹³ Sentencia C-386 de 2015. M.P. Mauricio González Cuervo. *“La especificidad de la demanda depende de que logre formularse al menos un cargo concreto de constitucionalidad, es decir que los argumentos no pueden ser vagos, abstractos o globales”*.

- (ii) las divergencias (jurídicas, operativas y económicas) en la prestación de los servicios personales entre los dos grupos de sujetos clasificados como empleados en el artículo 329 del Estatuto Tributario,
- (iii) los efectos tributarios de la categorización prevista en el artículo 329 del Estatuto Tributario,
- (iv) el reconocimiento fiscal de costos y gastos permitido a las personas naturales que no pertenecen a la categoría de empleados,
- (v) el reconocimiento fiscal de costos y gastos permitido a las sociedades.

12.6. Esos aspectos generales no son parte de la construcción de una argumentación concreta en el texto de la demanda sobre la supuesta violación del principio de igualdad. El acápite correspondiente al “*desarrollo argumentativo del concepto de la violación*” enuncia las cinco situaciones para derivar una afectación del principio de equidad, pero no las usa como elementos específicos relevantes para demostrar la infracción del principio de igualdad.

12.7. Los actores no indican de forma concreta, el papel argumentativo de cada uno de esos cinco elementos como fundamentos para que la Corte pueda adelantar el control constitucional por violación de la igualdad, ni dan cuenta de un panorama en el que se presente una asimilación inconstitucional, entre sujetos distintos o con un alto grado de semejanza.

12.8. De acuerdo con lo anterior, los argumentos relacionados con el reconocimiento de gastos y costos como elemento para la determinación de la base gravable del impuesto de renta, no convergen en una argumentación específica dirigida a evidenciar un trato discriminatorio o injustificado desde el punto de vista constitucional.

12.9. El cargo no es **suficiente**, ya que no contiene todos los elementos necesarios para determinar la violación del principio de igualdad. En efecto, los elementos que la jurisprudencia constitucional ha exigido para el desarrollo de un juicio de igualdad corresponden a: “*los grupos que serán objeto de comparación; las circunstancias de hecho comunes a esos grupos, que justifican iniciar el examen de igualdad; la existencia de un trato diverso, a partir de un parámetro de comparación constitucionalmente relevante; y la inexistencia de razones válidas desde el punto de vista constitucional que justifiquen ese tratamiento distinto.*”¹⁴ Sin embargo, los elementos referidos previamente no se extraen de la demanda.

12.10. El documento incluyó tres parejas de comparación, a saber: (i) empleados cuyos ingresos provienen de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo de un contratante y empleados cuyos ingresos provienen de la prestación de servicios personales por cuenta y riesgo propios (ECRP),

¹⁴ Sentencia C-283 de 2014. M.P. Jorge Iván Palacio.

(ii) personas naturales no clasificadas como empleados y ECRP, y (iii) personas jurídicas y ECRP.

12.11. Frente al primer grupo de comparación, el cargo logró presentar: (i) los criterios de comparación: el primero que se desprende de la norma acusada que los relaciona para darles un trato paritario en una materia específica y, de otra parte, la calidad de contribuyentes, gravados con el impuesto de renta, cuya principal fuente de ingresos (más de 80%) se deriva de la prestación de servicios personales; (ii) el trato equivalente que la disposición acusada le brindó a los grupos de comparación; (iii) el efecto principal del trato paritario, que consiste en una mayor tributación de uno de los grupos como consecuencia del límite al reconocimiento fiscal de los gastos y costos en los que incurren.

12.12. Con todo, los demandantes omitieron brindarle a la Corte argumentos dirigidos a rebatir la constitucionalidad del fin que persigue la norma acusada, a demostrar que la medida no tiene un objetivo, o que el móvil que persigue carece de justificación a la luz de los preceptos superiores.

12.13. El cargo no logró despertar una duda constitucional sobre la transgresión del derecho a la igualdad, por cuanto se ocupó ampliamente de evidenciar una asimilación entre sujetos que presentan algunas diferencias y un trato diferente frente a otros sujetos obligados al pago del tributo de renta.

12.14. Aunada a la insuficiencia del cargo desarrollado en torno a la primera pareja comparativa, la Corte advierte que la argumentación sobre las restantes es aún más precaria y no logra evidenciar siquiera la viabilidad de la comparación. El criterio de comparación que fue enunciado por los demandantes con respecto a los grupos restantes se limita a describir la calidad de contribuyentes obligados al pago del impuesto de renta. Tal estándar es insuficiente, incluso los mismos demandantes reconocieron las siguientes consecuencias derivadas de la normativa, sin ningún argumento adicional:

- (i) las personas naturales no clasificadas como empleados no se favorecen de la equiparación de beneficios entre los sujetos clasificados como empleados en la Ley 1607 de 2012,
- (ii) las personas naturales no clasificadas como empleados no tienen derecho a descontar la renta exenta del 25% prevista en el numeral 10° del artículo 206 del Estatuto Tributario (fl.12 cd. ppal.), y
- (iii) las personas naturales y jurídicas tributan de forma diferente, mientras las primeras se rigen por una tarifa escalonada, las segundas se rigen por una tarifa fija. Esa diferencias, en palabras de los demandantes, obedece a que: *“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 de capital”*¹⁵

¹⁵ Folio 13 del expediente.

12.15. Las disimilitudes en la determinación de la renta gravable para efectos del cálculo del impuesto correspondiente rebaten el único criterio de comparación que se ofreció: la calidad de contribuyentes, debido a que no permiten un ejercicio de comparación entre los sujetos para evidenciar el trato discriminatorio aducido.

12.16. En consecuencia, el cargo carece de suficiencia respecto de la primera pareja comparativa por no incluir las razones alusivas a la falta de justificación del trato paritario y, respecto a los grupos restantes, por no identificar un criterio de comparación relevante, lo que impide que la Corte pueda estudiar o adelantar un juicio de igualdad, en razón a que éste no fue propuesto por los demandantes y mal podría usurpar el derecho ciudadano a presentar un cargo con su determinación oficiosa.

12.17. Finalmente, cabe anotar que el reproche sólo cumple con el requisito de **certeza**, dado que si bien la argumentación es insuficiente, se derivó del contenido de la norma acusada y no de una construcción artificial por parte de los demandantes.

Omisión legislativa relativa

13. Ahora bien, si en virtud del principio *pro actione* la Corte entendiera que, en el presente caso, la violación del principio de igualdad se originó en una omisión legislativa relativa, el análisis se agotaría en el estudio formal de los requisitos del cargo, dado que éste no contiene los elementos que, de acuerdo con la jurisprudencia, deben concurrir para determinar la transgresión de un postulado constitucional por esa vía. Tales criterios son:

- a.- Identificación de la norma sobre la cual se predica la omisión.*
- b.- Señalamiento del contenido normativo excluido, cuya consagración resultaría necesaria para armonizar el texto legal con los mandatos constitucionales.*
- c.- Explicación de la manera en que la omisión excluye de sus consecuencias un caso que, por ser asimilable, debería subsumirse dentro de su presupuesto fáctico.*
- d.- Fundamentación de que la exclusión no obedece a una razón objetiva y suficiente.*
- e.- Demostración de que la omisión produce una desigualdad injustificada entre los casos que están y los que no están sujetos a las consecuencias previstas por la norma.*
- f.- Explicación de las razones por las que la omisión implica el incumplimiento de un deber constitucional del Legislador.”¹⁶*

13.1. Con base en esos presupuestos, la Corte concluye que los argumentos sobre omisión legislativa relativa presentados en esta ocasión no son **claros** porque carecen de un hilo conductor que evidencie, con nitidez, que la norma

¹⁶ Sentencia C-291 de 2015. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

acusada no incluyó un ingrediente o condición necesaria para que la asimilación que efectuó entre los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria, y los involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades por cuenta y riesgo del contratante, resulte compatible con los postulados constitucionales, particularmente con el derecho a la igualdad.

13.2. No aparece claro el elemento del que adolece la norma y que, para los demandantes, permitiría superar la supuesta transgresión del principio de igualdad. Tampoco se advierten los casos o sujetos que la disposición excluyó y que, por ser asimilables, debieron estar contenidos en el límite al reconocimiento fiscal de los gastos y costos. En efecto, la demanda no extraña que un grupo de sujetos asimilables: (i) a los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, y (ii) a los empleados asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades por cuenta y riesgo del contratante, haya sido excluido injustificadamente de las consecuencias jurídicas de la norma acusada.

13.3. Por otro lado, aunque en un ejercicio de interpretación del cargo se concluyera que el ingrediente omitido por la norma corresponde a los costos y gastos en los que incurren los empleados cuyos pagos no provienen de una relación laboral para la prestación de los servicios personales, lo cierto es que no se brindaron razones sobre la ausencia de un principio de razón suficiente.

13.4. En efecto, el ejercicio de argumentación relacionado con la motivación de la medida se agotó en la siguiente afirmación: “[s]in justificación alguna, el legislador colocó en condiciones de igualdad tributaria a dos desiguales”¹⁷.

13.5. Así las cosas, como quiera que los demandantes no indicaron por qué el ingrediente omitido –costos y gastos de los empleados independientes- es esencial para que la norma acusada armonice con la Carta Política en términos de simple igualdad como criterio relacional, se advierte la ineptitud del cargo.

Aptitud del cargo por violación del principio de equidad tributaria

14. Descartada la idoneidad del reproche sobre la transgresión del principio de igualdad, pasa la Sala a determinar la aptitud del cargo restante, que denuncia la afectación del principio de equidad tributaria. En consecuencia, se establecerá si: ¿el cargo de por violación del principio de equidad, formulado en contra del parágrafo 4º -parcial- del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, cumple con los requisitos necesarios para adelantar un examen de constitucionalidad?

14.1. Para resolver el problema anunciado, conviene señalar que aunque se ha reconocido que la equidad tributaria es la manifestación del derecho a la igualdad en esa materia, la Corte ha separado dichos principios y les ha

¹⁷ Folio 41 del expediente.

otorgado características particulares. Así, en relación con la equidad ha señalado que constituye *“un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de los gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión”*¹⁸.

14.2. En concordancia con esa separación del principio de equidad se han desarrollado, igualmente, elementos específicos para el análisis de un cargo por inequidad tributaria que no se corresponden con las exigencias propias de la violación del derecho a la igualdad.

14.3. La distinción entre las exigencias de un cargo que censura el derecho a la igualdad y de un cargo que refiere la violación del principio de equidad tributaria no se consideró por los actores. Estos se ocuparon únicamente de la inequidad tributaria que comporta la norma acusada y que transgrede, por conexidad, el principio de igualdad.

14.4. Esta circunstancia es relevante para el análisis de la aptitud de la demanda, en tanto que no se pueden considerar los elementos propios del juicio de igualdad cuando la argumentación se dirigió, principalmente, a evidenciar una afectación de la equidad tributaria, que exige un estudio bajo los contornos particulares de esa censura.

14.5. En efecto la **Sentencia C-833 de 2013** hizo una distinción entre los principios de igualdad y equidad tributaria en los siguientes términos:

“14. El principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre sus contenidos, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

15. Aquellos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal, en los principios de generalidad y equidad que, a su vez, están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero a la

¹⁸ Sentencia C-734 de 2002. M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

vez el diseño del sistema impositivo debe responder a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, los cuales constituyen límites constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder tributario.

16. El principio de equidad (artículos 95 num. 9 y 363 CP.), ha sido entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia tributaria¹⁹. Incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago.²⁰ Pero va más allá, al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, incluyendo una exigencia de equidad horizontal según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones. También postula un mandato de equidad vertical, también identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.²¹

14.6. Por su parte, la **Sentencia C-169 de 2014**²² se ocupó de los modos en los que puede presentarse la violación del principio de equidad:

“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. Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la real capacidad de pago del contribuyente y que, en cuanto tal, violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363).²³ 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

¹⁹ La Corte se ha referido a la relación entre los principios de igualdad y equidad tributaria en las sentencias C-419 de 1995 (MP. Antonio Barrera Carbonell), C-711 de 2001 (MP. Jaime Araujo Rentería), C-1170 de 2001 (MP. Rodrigo Escobar Gil), C-1060^a de 2001 (MP. Lucy Cruz de Quiñonez), C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa), C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño), C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo), C-1021 de 2012 (MP. Jorge Iván Palacio Palacio), entre otras.

²⁰ Sobre la generalidad de la tributación como componente de la equidad, ver sentencia C-913 de 2011 (MP. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo).

²¹ Así lo ha entendido la Corte en las sentencias C-261 de 2002 (MP. Clara Inés Vargas Hernández), C-776 de 2003 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa, SPV y AV. Jaime Araujo Rentería), C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño) y C-1021 de 2012 (MP. Jorge Iván Palacio Palacio), entre otras.

²² M.P. María Victoria Calle Correa.

²³ Sentencia C-876 de 2002 (MP. Álvaro Tafur Galvis. AV. Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Escobar Gil. SV. Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra y Clara Inés Vargas Hernández). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”. La Corte declaró inexecutable la regulación, pues en su criterio implicaba que aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido “una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002” quedaban en todo caso, y sin poder demostrar lo contrario, “obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad”.

justificación suficiente. Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.²⁴ 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.²⁵ Un tributo es confiscatorio “cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”.²⁶

14.7. Adicionalmente, la **Sentencia C-492 de 2015**²⁷ reiteró el alcance de los principios de progresividad y de justicia tributaria en los siguientes términos:

“42. (...) El principio de progresividad en esta materia está referido en el texto constitucional expresamente al “sistema tributario” (CP art 363). Pero según la jurisprudencia esto no hace inviable controlar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz de dicho principio. Lo que implica es que el juicio de progresividad consiste, no en establecer si el tributo o elemento, individualmente considerado, se compadece con el principio sino si este o aquel “podría[n] aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad”.²⁸

²⁴ Sentencia C-748 de 2009 (Conjuez Ponente. Rodrigo Escobar Gil). Se sostuvo en dicho fallo, al caracterizar la equidad horizontal y vertical: “[...] La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical, implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”. En cuando al enjuiciamiento de la norma sostuvo: “[...] si bien el otorgamiento de beneficios tributarios es de recibo en el ordenamiento jurídico nacional, mientras se orienten a la consecución de propósitos directamente relacionados con los valores, principios y derechos consagrados en la Constitución Política, lo que no resulta admisible es que su aplicación se realice con exclusión de sujetos que se encuentren en una misma situación fáctica que los destinatarios de la norma que los consagra”.

²⁵ Sentencia C-409 de 1996 (MP. Alejandro Martínez Caballero. Unánime). Antes referida. En esa ocasión, la Corte resolvió desfavorablemente un cargo dirigido contra una norma legal, a la que se acusaba de suponer una exacción confiscatoria. Entre las razones de la Corte se destaca esta: “[...] es en gran parte por una decisión del propio contribuyente que se incurre en un caso en donde los costos terminan siendo superiores a los ingresos después de impuesto, por lo cual el artículo impugnado no es en sí mismo confiscatorio”.

²⁶ Sentencia C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño. AV. Jaime Araújo Rentería). En esa sentencia se declaró exequible una disposición que disminuía las deducciones del impuesto sobre la renta, entre otras razones porque a juicio de la Corte no era cierto –como lo alegaba el demandante– violara el principio de equidad tributaria en la medida en que resultaba confiscatorio. La Corporación sostuvo entonces que “[...] un impuesto es confiscatorio cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia. En el caso de la norma acusada, ello no tiene lugar dado que no se está gravando de manera excesiva al contribuyente”.

²⁷ M.P. María Victoria Calle Correa.

²⁸ Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial, a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados. La Corte dijo: “[...] Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad,

43. *El principio de justicia tributaria, por su parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, también reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos.*²⁹”

14.8. En ese mismo sentido y tras ocuparse de la relación entre igualdad y equidad tributaria la **Sentencia C-291 de 2015**³⁰ indicó:

“Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Con todo, no son principios idénticos, pues los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa.”

14.9. Dicho lo anterior y evidenciados los contornos propios de la infracción a la equidad tributaria, se advierte que el cargo que ahora ocupa la atención de la Corte es **claro**, en la medida que expone una serie de argumentos de forma ordenada y comprensible dirigidos a contextualizar la norma, identificar los sujetos equiparados por la disposición, evidenciar las condiciones disímiles en el ejercicio de la actividad generadora de renta, la divergencia en la renta percibida y la imposición de una misma carga tributaria.

14.10. El cargo es **cierto** porque recae sobre una proposición real y existente, que corresponde a la norma acusada y se erige sobre las consecuencias y finalidad que la misma prevé.

14.11. El cargo es **específico**, ya que contiene razonamientos que buscan demostrar una oposición objetiva entre la carga tributaria que comporta la norma y los principios de equidad y justicia tributaria. La argumentación

eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados”.

²⁹ Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060ª de 2001 (CP Lucy Cruz de Quiñonez).

³⁰ M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

indica, de forma particular y concreta, la manera en que el fragmento acusado desconoce un factor que incide en la capacidad económica de las personas naturales clasificadas como empleados y que, por afectar su renta, debería considerarse para efectos de la determinación de la tarifa.

14.12. El cargo es **pertinente**, dado que las razones que exponen los demandantes son de carácter constitucional. Los argumentos no se quedan en elucubraciones puramente legales sino que buscan demostrar que, bajo la regencia del precepto acusado, la base gravable que define el impuesto a la renta no atiende a la capacidad de pago de un grupo de contribuyentes y les impone una carga superior, en relación con otros contribuyentes, a pesar de contar con una capacidad de pago inferior que es consecuencia de los gastos en que incurren por la naturaleza de sus trabajos.

14.13. El cargo es **suficiente**, en tanto aporta los elementos necesarios para evidenciar una posible afectación del principio de equidad tributaria y, de acuerdo con las hipótesis previstas por la jurisprudencia constitucional, desarrolla las formas en las que, para los actores, se materializa la afectación del mencionado principio. En síntesis, el cargo logra generar una duda sobre la inconstitucionalidad de la norma.

14.14. Los argumentos mencionados resultan suficientes para predicar la aptitud del cargo por el desconocimiento del principio de equidad tributaria. Cabe precisar que dicha cualidad, la de aptitud del cargo, no resulta afectada por la falta de referencias sobre los motivos que tuvo el Congreso de la República para emitir la norma acusada.

14.15. Si bien las causas de la regulación constituyen un parámetro de análisis, no son el único elemento con base en el cual se puede determinar la inequidad o el carácter irrazonable de una medida tributaria. En esta materia juega un papel importante la plausibilidad de la disposición, la cual se puede derivar de otros elementos tales como la naturaleza del tributo, el criterio de comparación y los sujetos comparados, aspectos que sí son parte de la argumentación de la demanda.

14.16. La ausencia de referencias sobre los motivos del Legislador tampoco basta para considerar que la Corte Constitucional no cuenta con elementos suficientes de análisis, en tanto que la demanda aportó otros criterios sobre el contexto de la disposición, relevantes para el juicio, por ejemplo: (i) refirió el origen de la equiparación tributaria de los grupos de sujetos asimilados, (ii) indicó los factores que se deben considerar para establecer la base gravable en vigencia de la norma acusada, e (iii) hizo algunas referencias sobre la naturaleza del impuesto de renta.

14.17. En conclusión, la enunciación de los motivos del Legislador para expedir esta norma no determina la claridad del cargo ni le impiden a la Corte establecer la finalidad del precepto acusado, máxime cuando el principio *pro actione* permite considerar elementos adicionales para adelantar el control de constitucionalidad, sin que ello comporte una sustitución de los demandantes

o un control oficioso. En efecto, para la comprensión de la norma, la demanda acude a elementos normativos diversos para extraer el alcance del precepto acusado.

14.18. Finalmente, conviene precisar que la determinación de la transgresión del principio de equidad tributaria no exigía de los demandantes la elaboración de un test de igualdad como lo surge de la intervención de la Universidad Externado de Colombia³¹. Como ya había sido mencionado, los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa³², lo que impide que se considere que la ineptitud de un cargo por vulneración del principio de igualdad se proyecta automáticamente al de inequidad tributaria.

14.19. Por consiguiente, el cargo cumple con los requisitos establecidos por la jurisprudencia constitucional, razón por la que se resolverá en esta sentencia.

Para el análisis de la constitucionalidad de la disposición acusada no es necesario integrar otras disposiciones normativas

15. Como quiera que (i) el párrafo del que hace parte el precepto acusado remite y se refiere a otras normas tales como los artículos 206.10, 326, 383 y 488 del Estatuto Tributario, (ii) en el cargo presentado por los demandantes se alude a otras disposiciones, por ejemplo, el artículo 329 *ibídem* y (iii) los intervinientes Ministerio de Hacienda y Crédito Público y de la Universidad Externado de Colombia señalaron que la demanda se dirige contra otras normas, le corresponde a la Sala Plena abordar el siguiente problema jurídico:

16. ¿La Corte debe integrar otras disposiciones normativas al control de constitucionalidad, que adelanta sobre el párrafo 4º parcial del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, por violación del principio de equidad a fin de adelantar el juicio de constitucionalidad?

16.1. En el presente caso no es necesaria la integración normativa por cuanto el precepto demandado: (i) cuenta con un contenido claro que lo torna comprensible y devela su sentido, (ii) no está reproducido en otras normas del ordenamiento sobre las que se deba extender el control de constitucionalidad y (iii) no está intrínsecamente relacionado con otra disposición que, a primera vista, presente serias dudas de inconstitucionalidad.

16.2. El precepto acusado contiene todos los elementos para su comprensión. En efecto, se refiere los destinatarios, que corresponden a los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, legal y reglamentaria. También incluye un mandato concreto respecto a dichos sujetos, que consiste en limitar el reconocimiento fiscal de sus costos y gastos. Para la determinación de ese límite fija como parámetro los costos y gastos

³¹ (f1. 7 cd. ppal.).

³² Sentencia C-291 de 2015.M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado.

que se le permiten a los asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

16.3. Como fue indicado, el propósito del Legislador se logra advertir del precepto acusado y aunque la determinación de los “*contribuyentes*” se desprende de la frase que antecede al vocablo, esa circunstancia no es suficiente para activar la potestad excepcional de integración de la unidad normativa, ya que el cargo de inconstitucionalidad se concentra en una disposición concreta que, como fue explicado, se limita a la equiparación en el reconocimiento de costos y gastos entre los sujetos que hacen parte de la categoría tributaria de empleados.

16.4. La improcedencia de la integración normativa puede entenderse también desde los efectos que genera para el juicio de constitucionalidad. Por ejemplo, integrar la totalidad del párrafo en el que se encuentra el precepto acusado obligaría al estudio de constitucionalidad del otorgamiento de la exención prevista en el párrafo 1° del artículo 206 del Estatuto Tributario a los empleados que prestan sus servicios por su propia cuenta y riesgo, lo que desborda la competencia de la Corte, la cual quedó fijada por la demanda que cita sólo un fragmento de la norma acusada y que se refiere a un contenido deóntico específico.

16.5. Sobre el tema conviene destacar, que no siempre que se requiera acudir a otra norma para la comprensión de un precepto se activa la facultad excepcional de integración³³ dada la recurrencia de ese ejercicio, en la medida que los términos jurídicos suelen distar de las acepciones obvias y naturales de las palabras, de manera que la comprensión total de una norma impone, la mayoría de las veces, considerar otros preceptos, los que, no por ello, conforman una unidad normativa.

16.6. Tampoco resulta necesaria, en este caso, la integración como medida de preservación de la coherencia del sistema jurídico, puesto que la eventual inexecutablez del precepto acusado no provocaría la pervivencia de una disposición dependiente que, en ausencia de aquél, pierda sentido.

17. Finalmente, cabe señalar que las referencias expuestas en la demanda, respecto de la homologación que el artículo 10 de la Ley 1607 de 2012 hizo entre los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, y los asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o en la realización de actividades por cuenta y riesgo del contratante, emergen como una estrategia de contextualización,

³³ Sentencia C-105 de 2013. M.P. Luis Guillermo Guerrero. “La aplicación de esta figura es excepcional por dos razones: Por una parte, porque, en cierta medida, implica un control oficioso del ordenamiento jurídico, en la medida en el juicio de validez recae sobre disposiciones que no fueron expresamente demandadas. Y por otra parte, porque restringe el carácter participativo de las acciones de inconstitucionalidad, en cuanto los intervinientes en el proceso no tienen la oportunidad de pronunciarse sobre los preceptos con los que se conformó la unidad y no fueron demandados. Por tal razón, la interpretación de las causales anteriores debe ser restrictiva.”

con propósitos hermenéuticos. Si se tiene en cuenta la interpretación integral de la demanda, mal podría concluir la Corte que la argumentación de los actores pretendía cuestionar la clasificación de los empleados, ya que se confrontó, de forma particular y concreta, la asimilación en el límite a la solicitud de reconocimiento fiscal de los costos y gastos. Por el contrario, es posible notar que la demanda no formuló una censura y más bien expresó su anuencia con la igualación de la exención de la renta de trabajo correspondiente al 25%.

Problemas jurídicos y estructura de la decisión

18. Comprobada la aptitud del cargo por la confrontación del principio de equidad tributaria y la improcedencia de la integración normativa, pasa la Sala a formular el problema jurídico constitucional que plantea la demanda:

18.1. ¿El párrafo 4° parcial del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 viola el principio de equidad tributaria por prohibir a los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria 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?

18.2. Con el objetivo de dar respuesta al interrogante de naturaleza constitucional planteado, la sentencia abordará los siguientes puntos: *(i)* el alcance de la disposición acusada; *(ii)* el principio de equidad tributaria, y *(iii)* el estudio del cargo concreto.

Alcance del aparte normativo acusado

19. El Libro Primero del Estatuto Tributario³⁴ consagra las regulaciones relativas al impuesto sobre la renta y complementarios, el Título I regula diferentes elementos de la Renta (ingresos, costos, renta bruta, deducciones, renta líquida, renta gravable especial, tarifas, descuentos tributarios).

20. Así mismo, en el capítulo 7 y, concretamente, el artículo 206 se ocupa de rentas exentas de trabajo, fijando las excepciones a la regla conforme a la cual la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria están gravados con el impuesto de renta y complementarios.

21. Dentro de dichos eventos excepcionales se encuentra el veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, suma limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. Cabe precisar que el cálculo de esta renta exenta se efectúa una vez se detrae del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las

³⁴ Decreto ley 624 de 30 de marzo de 1989.

deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en dicho numeral.

22. Para la comprensión del párrafo 4 del precepto *sub judice* debe tenerse en cuenta la definición de *empleado*, que junto con *trabajador por cuenta propia* son las categorías tributarias que establece el artículo 329 del Estatuto Tributario.

23. Según este precepto empleado es *“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”*

24. También se considera como empleado a los trabajadores que presten servicios personales mediante el ejercicio de profesiones liberales o que brinden servicios técnicos que no requieran la utilización de materiales o insumos especializados o de maquinaria o equipo especializado, siempre que sus ingresos correspondan en un porcentaje igual o superior a (80%) al ejercicio de dichas actividades.

25. En este contexto, el párrafo 4 del artículo 206 prevé que la citada exención del 25% también procede 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. Sin embargo, dicho precepto les prohíbe 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.

26. De esta manera, la finalidad del pasaje normativo acusado es impedir que los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal o reglamentaria soliciten 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.

El principio de equidad tributaria

27. En reiterada jurisprudencia³⁵ la Corte ha manifestado que, en virtud de los artículos 150-12 y 338 de la Constitución, el Legislador goza de una amplia libertad de configuración para la creación, modificación y eliminación de los impuestos. Al respecto, la **Sentencia C-222 de 1995**³⁶ determinó que:

³⁵ Ver por ejemplo la sentencia C-664 de 2009.

³⁶ MP José Gregorio Hernández.

“la atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia evaluación, sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos, tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, las tarifas y las formas de cobro y recaudo.”³⁷

28. No obstante, este alto Tribunal también ha indicado que las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales y ajustarse a los principios constitucionales en la materia, en particular la legalidad, certeza e irretroactividad de los tributos (artículo 338 CP) y a los principios de equidad, eficiencia y progresividad (artículo 363 constitucional). La **Sentencia C-643 de 2002**³⁸ se pronunció sobre estos temas en los siguientes términos:

“9. Por otra parte, bien se sabe que el constituyente ha determinado los principios con arreglo a los cuales debe regularse el sistema tributario. Tales principios son, por una parte, los de legalidad, certeza e irretroactividad y, por otra, los de equidad, eficiencia y progresividad.

Los primeros están consagrados en el artículo 338 de la Carta. De acuerdo con el principio de legalidad, todo tributo requiere de una ley previa que lo establezca y la competencia para imponerlo radica en el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales como órganos de representación popular. En virtud del principio de certeza, la norma que establece el impuesto debe fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. Y en razón del principio de irretroactividad, la ley que impone un impuesto no puede aplicarse a hechos generadores ocurridos antes de su vigencia.

De otro lado, los principios de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario están consagrados en el artículo 363 del Texto Superior. El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribire formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios

³⁷ “Ver también, entre muchas otras, las sentencias C-508 de 2008, C-508 de 2006 y C-776 de 2003” cita tomada de la sentencia C-664 de 2009, MP Juan Carlos Henao.

³⁸ MP Jaime Córdoba.

diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual. El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Finalmente, el principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo.”³⁹

29. Como puede observarse, el principio de equidad tributaria constituye una manifestación de la igualdad en el campo impositivo. Como consecuencia, muchas demandas de inconstitucionalidad en materia tributaria señalan una vulneración conjunta de estos dos preceptos. La configuración de este tipo de cargos explica que, en varias ocasiones, la Corte haya analizado los casos sin determinar claramente sus fronteras. El contorno difuso de estos postulados llevó a la **Sentencia C-1107 de 2001**⁴⁰ a dar pautas de distinción y afirmó que, mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador.

30. Por su parte, la **Sentencia C-833 de 2013**⁴¹ se refirió a algunas diferencias entre los principios constitucionales de igualdad, equidad y justicia tributaria. El fallo recordó que el principio de igualdad consagrado en el artículo 13 constitucional establece, entre otros, un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que sean diferentes –en términos constitucionalmente relevantes- deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no implique una discriminación injustificada basada en categorías sospechosas. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados.

³⁹ Sentencia C-643 de 2002, reiterada en la sentencia C-664 de 2009.

⁴⁰ MP Jaime Araujo Rentería.

⁴¹ MP María Victoria Calle.

31. Estos preceptos encuentran un desarrollo específico en materia de política fiscal en los principios de generalidad y equidad, que están en la base de la idea de justicia tributaria. De acuerdo con lo establecido en los artículos 95 numeral 9 y 363 de la Constitución, todas las personas tienen el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado (exigencia de generalidad), pero también es constitucionalmente exigible que el diseño del sistema impositivo responda a los principios de justicia, equidad, eficiencia y progresividad, que se erigen como límites constitucionales para el ejercicio del poder tributario.

32. Con todo, la jurisprudencia ha hecho algunas precisiones sobre la naturaleza y escenarios de aplicación del principio de equidad. Por ejemplo la **Sentencia C-169 de 2014**⁴² recordó las dimensiones estructural e individual de este principio. En efecto, el artículo 363 de la Carta exige que el sistema tributario –como integridad- sea equitativo, y que la formulación individual de las normas impositivas respete en la mayor medida posible el citado principio constitucional (art. 95-9 CP).⁴³ 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”*.⁴⁴

33. Esta relación hace explícitas las razones por las que el principio de equidad se auxilia en el juicio de igualdad, con el propósito de determinar si una medida impositiva o la consagración de una exención cumplen o no con la obligación de dar el mismo trato a supuestos de hecho equivalentes o a destinatarios que están en circunstancias similares. Con todo, no son principios idénticos, en tanto que los cargos por violación del principio de igualdad tienen exigencias específicas que no tienen los cargos por violación de la equidad y viceversa.⁴⁵

34. La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica⁴⁶, esta última comprensión se refiere a la progresividad en la tributación.

⁴² MP María Victoria Calle.

⁴³ “Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa. SV. Rodrigo Escobar Gil). En esa oportunidad se demandaba, no todo el sistema tributario, sino individualmente un conjunto limitado de normas que contemplaba el Gravamen a Movimientos Financieros. La Corte la declaró exequible. Al examinar el cargo entonces presentado sostuvo expresamente que “la equidad se predica también de cada uno de los impuestos”. Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

⁴⁴ Sentencia C-734 de 2002, MP Manuel José Cepeda Espinosa.

⁴⁵ Sentencia C-587 de 2014, MP Luis Guillermo Guerrero.

⁴⁶ Sentencia C-748 de 2009, MP Rodrigo Escobar Gil.

35. La doble visión del principio de equidad explica que, a pesar de la preponderancia de su componente estructural, sea posible analizar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos particulares a la luz del principio de progresividad. Tal juicio consiste, no en establecer si individualmente se compadece con el principio de progresividad, sino en determinar si el tributo o elemento “*podría aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad*”⁴⁷ y así lo ha desarrollado reiterada jurisprudencia de esta Corporación.⁴⁸

36. Sobre la metodología de análisis, la **Sentencia C-169 de 2014** enunció varios elementos a considerar para resolver un cargo de inequidad tributaria. Efectivamente, la violación de dicho principio puede presentarse cuando: (i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente⁴⁹; (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente⁵⁰ y (iii) el tributo es, o tiene implicaciones *confiscatorias* ya que 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.⁵¹

37. La jurisprudencia entiende que un tributo es confiscatorio “*cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del*

⁴⁷ “Sentencia C-333 de 1993 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. Unánime). En esa ocasión la Corte declaró exequible una norma que establecía como obligatorio un aporte especial, a la administración de justicia, del 10% de los ingresos brutos obtenidos por los notarios. La demanda planteaba una violación del principio de progresividad, y la Corte sostuvo que un control de progresividad era viable hacerlo respecto de tributos individualmente considerados. La Corte dijo: “[...] Si bien la cualidad sistémica de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, no puede ser aprehendida en una revisión de constitucionalidad de una ley singular, ello no quiere decir que su examen no pueda llevarse a cabo frente al contenido concreto de la norma acusada cuando la misma, de conservarse, podría aportar al sistema una dosis de manifiesta inequidad, ineficiencia y regresividad. Finalmente, las leyes singulares son los afluentes normativos del sistema que resulta de su integración y, de otra parte, los principios, como se ha recordado, tienen un cometido esencial de límites que, desprovistos de control constitucional, quedarían inactuados”. Cita tomada de la sentencia C-169 de 2014.

⁴⁸ Por ejemplo, la sentencia C-776 de 2003, MP Manuel José Cepeda Espinosa, declaró inexecutable una norma tributaria que introducía reformas extensas al IVA, sobre la base de que incorporaba al sistema tributario una manifiesta dosis de regresividad. La sentencia C-1060A de 2001, Conjuez Ponente: Lucy Cruz de Quiñones, declaró también inexecutable una norma tributaria, en virtud de la cual se les adjudicaba la calidad de rentas de trabajo exentas del gravamen a las rentas, a los gastos de representación de algunos altos funcionarios oficiales, y además se presumía que, para efectos tributarios, un porcentaje fijo de sus salarios equivalía a gastos de ese tipo, con lo cual dicho porcentaje se convertía a su vez en renta de trabajo exenta. La Corte consideró que la norma gravaba más severamente las rentas menores que las mayores, con lo cual introducía un trato regresivo.

⁴⁹ Por ejemplo, en la sentencia C-876 de 2002, MP Álvaro Tafur Galvis, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque establecía una base gravable presunta no desvirtuable, que podía ser superior a la capacidad de pago del contribuyente y que violaba el principio de equidad (CP arts 95-9 y 363). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”.

⁵⁰ Es lo que ocurrió en la sentencia C-748 de 2009 Conjuez Ponente: Rodrigo Escobar Gil, donde la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica.

⁵¹ Sentencia C-409 de 1996, MP Alejandro Martínez Caballero.

mismo, de forma que no existe ganancia".⁵² La prohibición de impuestos confiscatorios deriva de la protección constitucional a la propiedad y la iniciativa privadas (artículos 58 y 333 de la Carta Política) y de los principios de justicia y equidad tributarias contenidos en los artículos 95-9 y 363 de la Constitución.

38. En este orden de ideas y como lo recordó la **Sentencia C-249 de 2013**⁵³, no cualquier sacrificio del principio de equidad por parte de una norma legal es suficiente para juzgarla contraria al ordenamiento superior, por cuanto el Legislador tiene un margen de configuración normativa que le autoriza para incidir en la equidad –de manera proporcionada- con la finalidad de satisfacer de modo eficaz otro principio constitucionalmente relevante (arts. 150-12 y 338 CP). Como ha dicho la Corte, *"tales sacrificios [al 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"*.⁵⁴

39. En consecuencia, y aunque no son los únicos parámetros, no basta con constatar que un tratamiento normativo interfiera en la equidad del sistema tributario (artículo 363 constitucional). Es indispensable además preguntarse si este es razonable, persigue fines constitucionales y es eficaz para obtenerlos. Pero ante todo debe cuestionarse si en efecto hay un sacrificio en el principio de equidad que la Constitución exige del sistema fiscal.

La prohibición del reconocimiento fiscal de costos y gastos previsto en el parágrafo 4º parcial del artículo 206 del Estatuto Tributario transgrede el principio de equidad tributaria

40. La restricción que impone el precepto demandado transgrede el principio de equidad tributaria, en su dimensión vertical⁵⁵.

⁵² Sentencia C-1003 de 2004 MP Jaime Córdoba Triviño. En esa sentencia se declaró exequible una disposición que disminuía las deducciones del impuesto sobre la renta.

⁵³ MP María Victoria Calle.

⁵⁴ "Sentencia C-409 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero. Unánime). En esa oportunidad la Corte Constitucional debía examinar la conformidad con el principio de equidad tributaria, de una norma que establecía límites a los costos deducibles en que un agente económico hubiese incurrido en el exterior. La Corporación señaló entonces que era cierto –como lo aseguraba el ciudadano demandante- que "[...] estas 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 ya 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. Así, ha dicho al respecto la Corte 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, sin que ello sea inconstitucional "hasta el punto en que, atendidas las circunstancias históricas, un sacrificio mayor carezca de razonabilidad"" Cita tomada de la sentencia C-249 de 2013.

⁵⁵ Sentencia C-291 de 2015.M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado. "La jurisprudencia también ha enunciado y desarrollado la doble dimensión del principio de equidad tributaria: la equidad horizontal, que hace referencia a los contribuyentes que se encuentran en una misma situación fáctica y que deben contribuir de manera equivalente; y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica".

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

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

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

“(...) persigue proscribir toda formulación legal que consagren (sic) tratamientos tributarios diferentes que no tengan justificación, “tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”⁵⁶. En este sentido, ha dicho la Corte que “[e]l tributo deber ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, lo cual garantiza el mantenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas”⁵⁷. Tal planteamiento, a su vez, ha sido recogido en el denominado principio de generalidad, “cuyo enunciado implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva (criterio subjetivo) y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas (criterio objetivo)”⁵⁸.

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

45. Ahora bien, en relación con los argumentos que plantean algunos intervinientes sobre la extensión del beneficio de la renta de trabajo exenta correspondiente al 25% de los pagos laborales (artículo 206.10 E.T.), la Corte advierte que ese tema no se corresponde con la controversia que planteó el cargo admitido y que, en todo caso, dicha extensión no conjura la inequidad entre los grupos de sujetos que hacen parte de la categoría de empleados.

46. Lo anterior, por cuanto esa renta exenta para los trabajadores dependientes se calcula con base en sus ingresos netos, en la medida en que no incurren en

⁵⁶ Sentencia C-643 de 2002.

⁵⁷ Sentencia C-804 de 2001.

⁵⁸ Sentencia C-913 de 2011.M.P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo

gastos para la prestación de los servicios mientras que la aplicación de ese beneficio, en vigencia del precepto acusado, se aplica sobre la renta bruta de los empleados sin relación laboral.

Conclusión

47. La equiparación que efectuó el fragmento acusado entre los sujetos pertenecientes a la categoría de empleados en materia de costos y gastos, impide que los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria puedan solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos en los que incurren en el ejercicio de su profesión, de esa manera resultan gravados sus ingresos brutos y no su renta real.

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

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

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión: “*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*” contenida en el parágrafo 4º del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014.

Notifíquese, comuníquese, publíquese y archívese el expediente

MARIA VICTORIA CALLE CORREA
Presidenta (E)
Con aclaración de voto

MYRIAM ÁVILA ROLDAN
Magistrada (E)
Con aclaración de voto

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado
Con salvamento de voto

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado
Con salvamento de voto

JORGE IVAN PALACIO PALACIO
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETEL CHALJUB
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada

ALBERTO ROJAS RIOS
Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado
Con salvamento de voto

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General