

SIN EXTRACTO DE RELATORIA

Sentencia C-120/18

Referencia: Expediente D-12052

Asunto: Demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016.

Demandantes: Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufiño

Magistrada ponente:

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Bogotá, D.C., catorce (14) de noviembre de dos mil dieciocho (2018).

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

SENTENCIA

1. ANTECEDENTES

En ejercicio de la acción pública consagrada en el artículo 241 de la Constitución Política, los ciudadanos Alejandro Delgado Perea y Daniel Delgado Ferrufiño presentaron ante esta Corporación demanda de inconstitucionalidad contra el artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016.

El asunto fue repartido a la Magistrada Ponente en la sesión de la Sala Plena del 19 de abril de 2017. Mediante **auto del 5 de mayo del mismo año**, la demanda fue inadmitida al no acreditar varios de los requisitos argumentativos predicables del cargo de inconstitucionalidad. Formulada su subsanación, fue admitida a través de **auto del 30 de mayo de 2017** y en relación con el cargo por violación de los artículos 95-9 y 363 de la Constitución, que estipulan el principio de equidad tributaria. De esta manera, se rechazaron los cargos fundados en la presunta violación del principio de igualdad y la existencia de una omisión legislativa relativa.

En consecuencia, se ordenó (i) fijar en lista la norma acusada; (ii) comunicar el presente proceso a las autoridades que estuvieron vinculadas con la expedición de la Ley 1819 de 2016; (iii) correr traslado de la demanda al Procurador General de la Nación; e (iv) invitar a participar en el trámite a la Academia Colombia de Jurisprudencia; al Instituto Colombiano de Derecho Tributario; al Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia; a la Facultad de Derecho de la Universidad de los Andes; a la Facultad de Derecho, Ciencias Políticas y Sociales de la Universidad Nacional; a la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Nariño; y a la Red por la Justicia Tributaria en Colombia.

Según lo decidido por la Sala Plena de la Corte Constitucional en el **Auto 305 del 21 de junio de 2017** (M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado), los términos de los procesos ordinarios de constitucionalidad fueron suspendidos a partir de la fecha mencionada y hasta tanto la Sala Plena decidiera levantarlos en cada asunto y conforme a la planeación que formule la Presidencia de la Corte. Para este caso, la suspensión de términos fue levantada por la Sala Plena mediante **Auto 233 del 18 de abril de 2018**.

Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de esta clase de juicios y previo concepto del Procurador General de la Nación, procede la Corte a decidir de fondo la demanda en referencia.

2. TEXTO DE LA NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe el texto de la norma acusada, conforme a su publicación, en su versión reformada, en el Diario Oficial No. 50.101 del 29 de diciembre de 2016 y subrayándose el apartado demandado.

“Artículo 336. Modificado por el artículo 1º de la Ley 1819 de 2016. **Renta líquida cedular de las rentas de trabajo.** Para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos de esta cédula obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula.

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

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

3. LA DEMANDA

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

Para sustentar esta conclusión, la demanda ofrece los argumentos siguientes:

3.1. En primer término, el libelo explica el contexto normativo de la disposición demandada, el cual se muestra útil para comprender el contenido del cargo. Señalan que en virtud de la reforma tributaria contenida en la Ley 1819 de 2016, la estructura del impuesto a la renta fue modificada. En el modelo anterior, uno de los factores a tener en cuenta para la determinación del impuesto era la categorización de las personas naturales entre empleados, trabajadores por cuenta propia y otros. En el actual régimen, el criterio para la determinación del impuesto no es la calidad de la persona, sino la naturaleza del ingreso, dividiéndose en cinco cédulas, a saber: rentas de trabajo, pensiones, rentas de capital, rentas no laborales y dividendos.

Una de las consecuencias de la nueva regulación es que la depuración de la renta líquida gravable se predica de cada cédula, según lo dispone el artículo 26 del Estatuto Tributario. Asimismo, de conformidad con la nueva normativa y, en particular, lo previsto en los artículos 339 y 341 del Estatuto Tributario, solo en el caso de las rentas de capital y las rentas no laborales permiten deducir los costos y gastos procedentes y debidamente soportados por el contribuyente. Si se parte de la base que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 103 del Estatuto Tributario, tanto los ingresos de los trabajadores independientes como los de los asalariados se incorporan a la categoría “rentas de trabajo”, entonces aquellos no estarán habilitados para deducir de la renta líquida gravable los costos en que incurren para desarrollar su labor.

3.2. Los demandantes destacan que mientras que los trabajadores asalariados no deben asumir los gastos para la operación de su actividad productiva generadora de renta, los cuales de ordinario son pagados por el empleador, no sucede lo mismo con los trabajadores independientes. Ello debido a que estos deben pagar todos los costos vinculados a su labor, entre los que se destacan cánones de arrendamiento, insumos, contratación de personal, comunicaciones, viajes, etc. Entonces, la consecuencia de la limitación en comento es que la renta líquida del trabajador asalariado será comparable a la del independiente, al margen que aquel no ha asumido los gastos que éste sí ha debido pagar para acceder a la renta de trabajo correspondiente.

3.3. Según los demandantes, esta circunstancia involucra una grave vulneración del principio de equidad tributaria. En términos de la demanda *“el trabajador independiente se verá obligado a tributar sobre una base nominal similar a la de un trabajador asalariado que perciba ingresos brutos equivalentes. Pero es que esta equivalencia nominal evidencia inequidad e injusticia tributaria, ya que el trabajador independiente tiene, a todas luces, una capacidad económica inferior a la del*

asalariado, ya que debe sufragar los costos y gastos asociados con la prestación del servicio con los ingresos que deriva de la prestación misma, que en caso del asalariado son asumidos por el empleador, quien de paso puede solicitarlos como costo o deducción de su propio denunciado rentístico. Resulta evidente que la capacidad económica del trabajador independiente está mermada con los costos y gastos que debe cubrir para poder prestar el servicio.”

Los demandantes destacan, en particular a partir de las reglas previstas en la **sentencia C-668 de 2015**^[1], que la jurisprudencia constitucional señala que la capacidad de pago de las personas es uno de los aspectos a tener en cuenta para definir si una medida legislativa cumple con los principios de equidad y justicia tributaria. Por ende, cuando dicha medida desconoce esta capacidad, la norma respectiva deviene inconstitucional. Así, la norma acusada desconoce esa regla jurisprudencial, puesto que *“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.”* Inclusive, la demanda sostiene que en este caso se está ante una situación análoga a la estudiada en la decisión mencionada, lo que obligaría a la Corte a adoptar una decisión en sentido similar.

3.4. La demanda identifica dos modos adicionales en los que se vulnera la equidad y la justicia tributaria. En primer lugar, el efecto de la norma es que trata de manera similar a dos sujetos que, conforme a las razones expuestas, están en condiciones económicas diferentes, sin que exista una razón constitucionalmente válida para el efecto. Como lo señalan los demandantes, *“existiendo una diferencia fáctica evidente en la capacidad económica entre dos tipos de personas naturales que perciben ingresos de la cédula de rentas de trabajo –los trabajadores asalariados y los independientes- la norma acusada no tuvo en cuenta esta diferencia cuando dispuso una única fórmula para establecer la renta líquida de la cedular. La imposibilidad de restar costos y gastos no afecta en modo alguno a los asalariados, ya que éstos asumen dichas erogaciones en la prestación del servicio personal. No así en el caso de los trabajadores independientes, que en razón a que su renta líquida no se puede depurar con costos y gastos, terminan gravados sobre una base que no consulta su capacidad económica.”*

De otro lado, se advierte que la medida legislativa acusada tiene implicaciones confiscatorias para los trabajadores independientes, puesto que al no permitírseles deducir los costos que forzosa y razonablemente deben incurrir para prestar el servicio, se termina gravando los ingresos brutos. Por ende, la demanda indica que puede incluso estarse ante el escenario que los costos y gastos sean mayores a los ingresos y, en razón de la imposibilidad jurídica de realizar las deducciones en comento, el trabajador termine asumiendo pérdidas luego de asumir el pago del impuesto a la renta. Esto debido a que el efecto de la norma es que se gravan ingresos líquidos que, en realidad, el trabajador independiente no percibió en razón de los costos asumidos por éste.

4. INTERVENCIONES

4. Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio de Hacienda, a través de apoderado judicial, presentó escrito en el que solicita a la Corte que se declare **INHIBIDA** para fallar ante la ineptitud sustantiva de la demanda o, de manera subsidiaria, declare la **EXEQUIBILIDAD** del precepto acusado.

La intervención parte de la presentación sobre la naturaleza jurídica de la reforma tributaria contenida en la Ley 1819 de 2016, de la cual destaca dos aspectos en particular en lo que respecta al impuesto de renta: el cambio en la clasificación de sujetos obligados al de rentas cedulares, y la distinción que debe plantearse entre la cédula por rentas de trabajo y la de otras rentas, en donde se incluyen los ingresos percibidos por honorarios y prestación de servicios profesionales. A este respecto, destaca el Ministerio que bajo las actuales reglas, la deducción de los gastos vinculados a la cédula por rentas de trabajo son los propios de la relación laboral, sin que puedan confundirse con la depuración de otros costos, pertenecientes a cédulas diferentes. Así, afirma que *“la reforma tributaria desarrolla el*

principio de equidad tributaria al permitir depurar de modo diferencial las rentas provenientes del trabajo y las demás rentas de tipo empresarial, a las cuales se les permite la deducción plena de costos y deducciones procedentes según el tipo de actividad.” De la misma manera, señala que “en relación con las rentas no laborales, se incluyen de modo residual todos los ingresos no clasificados en las demás cédulas, como los ingresos por actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las cuales son susceptibles de ser depuradas con todos los ingresos no constitutivos de renta, los costos y los gastos procedentes legalmente, sin límite alguno. También en esta cédula de ingresos no laborales se permite la inclusión de rentas exentas y deducciones especiales siempre y cuando no superen el límite del 10% sobre el total de los ingresos netos de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional del año.”

Con base en esta premisa, el Ministerio considera que la demanda no cumple con los requisitos argumentativos exigidos para la configuración de un cargo de inconstitucionalidad. Esto debido a que la censura mezcla indebidamente rubros que pertenecen a cédulas diferentes, a la vez que persiste en la distinción entre personas, régimen que fue objeto de derogatoria, lo que afecta la condición de claridad. Asimismo, se desconoce el requisito de certeza, puesto que la problemática planteada en la demanda es un asunto ajeno a la disposición acusada, norma que en nada regula la distinción entre trabajadores dependientes e independientes, falencia que también implica el desconocimiento del requisito de especificidad.

Advierte el interviniente que los actores consideran que se está ante un caso análogo al resuelto por la Corte en la sentencia C-688 de 2015, lo cual no es acertado, puesto que esa decisión se inscribe en el modelo legal derogado, que distinguía entre personas y no entre rentas. Adicionalmente, considera que no es cierto el argumento de la demanda según el cual la norma acusada impide detraer los costos en que incurren los trabajadores independientes. Esto debido a que esa posibilidad concurre respecto las rentas como las de capital y las no laborales. De esta manera, *“al permitirse la deducción o depuración de los costos y gastos procedentes legalmente y debidamente soportados por el trabajador independiente en la cédula de rentas no laborales, desaparece completamente la proposición jurídica sobre la cual se admitió el cargo por violación al principio de equidad tributaria.”*

Con base en el mismo argumento, el Ministerio considera que se desconoce el requisito de pertinencia, en la medida en que la demanda se funda en una distinción entre sujetos que es ajena a la actual regulación tributaria, que diferencia entre tipos de renta y no entre personas para efectos de la determinación del impuesto de renta. Por tanto, el cargo se fundamenta en dar alcance a normas que no están vigentes y, a partir de clasificaciones que fueron derogadas, sustentar la acusación propuesta. De esta manera, lo que la demanda pretende es extender el régimen de rentas exentas dentro de la cédula de ingresos laborales a asuntos que no tienen que ver con la relación de trabajo, sino que son propios de las actividades empresariales. Esto a partir del desconocimiento tanto de la lógica que gobierna el régimen legal vigente, como de la existencia de otros mecanismos para detraer los costos en que incurren los trabajadores independientes.

En cuanto a las razones para fundamentar la exequibilidad de la norma acusada, el Ministerio insiste en que para el caso de los ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales, resulta plenamente posible descontar los costos asociados a la actividad y sin límite alguno. Sobre el particular aclara que los ingresos que conforman la cédula por rentas de trabajo tienen un tratamiento especial respecto de otras cédulas, puesto que allí se aplica un límite del 40% de la renta o 5.400 unidades de valor tributario (UVT), el cual es un límite superior al aplicable a las rentas de capital y las no laborales. De allí que por razones de eficiencia y coherencia con el sistema adoptado, en la cédula de rentas de trabajo no se incluya una norma que permita deducir los costos y gastos procedentes, como sí sucede en las cédulas mencionadas. En el caso particular de los honorarios, estos son rentas de trabajo, a menos que se demuestre haber contratado por más de 90 días en el año a dos o más trabajadores, caso en el cual los ingresos hacen parte de las rentas no laborales y, por lo mismo, no están llamadas a acceder a los beneficios especiales de las rentas de trabajo, en los que se destaca el beneficio de renta exenta del 25%.

Conforme a lo expuesto, el interviniente destaca que el régimen sobre la materia encuentra que *“la solución aplicable en el caso de los honorarios que respetara el principio de certeza tributaria era la de permitir la depuración de los mismos en la cédula de rentas de trabajo siempre que en los mismos no se incurrieran en costos y gastos significativos, como es el caso de las personas que no contratan a dos o más personas en la actividad de servicios, estableciendo de ese modo un regla objetiva y clara, que evite que en dicha cédula se depuren ingresos que para su obtención se requiera incurrir en costos, gastos y deducciones relacionadas con la actividad productora de renta. Esta solución diferencia claramente los honorarios y compensaciones por servicios personales de las personas que desarrollan actividades de servicios que dependen más del ejercicio del intelecto y las habilidades personales, los cuales pueden ser tratados como los ingresos laborales, de los honorarios y pagos por servicios que obedecen a criterios empresariales para su prestación, los cuales suponen el reconocimiento fiscal pleno de costos, gastos y deducciones para la eficiente prestación de los servicios.”*

Con base en estos argumentos, el Ministerio sostiene que la norma acusada no vulnera el principio de equidad tributaria sino que, antes bien, lo promueve, al igual que da eficacia a los principios de certeza y eficiencia del tributo. Esto a partir de un modelo diferenciado, donde los honorarios fruto del trabajo personal se consideran como rentas laborales susceptibles de los beneficios propios de esa cédula, reservándose la condición de ingresos no laborales a los honorarios que deriven de actividades de índole empresarial, caso en el cual sí es posible detraer costos y gastos.

4.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Mediante comunicación suscrita por apoderada judicial, la DIAN presenta escrito justificativo de la **EXEQUIBILIDAD** de la disposición demandada.

De manera similar a la intervención anterior, la DIAN parte de indicar que el cargo propuesto se funda en una comprensión inadecuada del sistema cédular para la determinación del impuesto a la renta. Así, los honorarios ingresan, en las condiciones previstas por la ley, a la cédula de rentas de trabajo, por lo cual tanto trabajadores dependientes como independientes reciben el mismo tratamiento tributario respecto a los beneficios y exenciones predicables de dicha cédula. En particular, destaca que los trabajadores independientes pueden acceder a los beneficios generados de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, las rentas exentas y las deducciones propias de los asalariados, conforme lo regulan los artículos 206 y 387 del Estatuto Tributario. Por ende, es desacertado sostener que la norma acusada vulnera la equidad fiscal.

Ahora bien, el interviniente considera que ambos tipos de trabajadores no pueden equipararse, en la medida en que los independientes adquieren algunas ventajas de las que carecen los asalariados. Por ende, aduce que *“son criterios a tener en cuenta en el análisis de validez constitucional de la disposición que los sujetos pasivos que reciben pagos por honorarios, en razón a la libertad de profesión y de desarrollo de personalidad han optado por vínculos laborales diferentes al de los asalariados, en virtud de las independencias que les otorga ser “trabajadores independientes” en cuanto a la cantidad de vínculos contractuales y la remuneración que podrían obtener, en la que en términos generales se reconocen los gastos en que se podría incurrir para prestar el servicio.”*

De otro lado, estima que el artículo 336 del Estatuto Tributario no se contrapone a la posibilidad de realizar las deducciones vinculadas a los gastos que realizan los trabajadores independientes, puesto que *“ello iría en contravía de lo dicho por la Corte Constitucional respecto del artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 sobre la prohibición de reconocimiento fiscal de sus costos y gastos por transgresión del principio de equidad tributaria”*. Asunto diferente es que bajo la actual regulación se establezca un límite para dichas deducciones, decisión legislativa que se enmarca, precisamente, en la eficacia del principio de equidad tributaria.

Agrega que el cumplimiento de dicha finalidad también se evidencia en el hecho que los ingresos por honorarios, cuando medie contratación de personal, integren la cédula de rentas no laborales, caso en el cual es posible restar todas las rentas exentas y deducciones imputables a esa cédula, siempre que no excedan el 10% del resultado de la renta líquida, que no puede exceder 1000 UVT. De esta forma, a manera de conclusión, observa la DIAN que la distinción que hacen los

demandantes no es válida, en cuanto *“al tratarse los salarios y honorarios como fuentes de ingresos iguales y ser consideradas rentas de trabajo, la depuración de la renta líquida debe tener el mismo trato y esto lo permite el artículo 336 del Estatuto Tributario, en esta cédula se incluyeron los ingresos por concepto de honorarios que se asimilan a los percibidos por los asalariados, que en principio no incurrir en costos, lo cual se deduce de la diferenciación que se realizó en la cédula de rentas no laborales, en la cual se determina la procedencia al 100% de los costos y gastos en que se incurre al prestar servicios personales.”*

4.3. Academia Colombiana de Jurisprudencia

El Secretario General de la Academia Colombiana de Jurisprudencia remite concepto realizado por el Académico Mauricio Plazas Vega, el cual concluye la **INEXEQUIBILIDAD** del aparte demandado. Luego de citar algunas consideraciones sobre el contenido y alcance del principio de equidad tributaria, contenidas en las sentencias C-551 de 2015, C-657 de 2015, C-743 de 2015 y C-833 de 2013, el interviniente sostiene que en el caso propuesto se desconoce ese contenido constitucional, debido a que se otorgaba el mismo tratamiento fiscal a personas con capacidades contributivas diferentes y sin que medie un motivo constitucionalmente válido para el efecto.

Para sustentar esta conclusión señala que *“los costos y los gastos asociados a la actividad generadora de renta de los asalariados los soporta el empleador quien, a su turno, está autorizado para deducirlos de su denuncia rentística; en cambio, los trabajadores que prestan sus servicios personales deben asumir los costos y gastos asociados a su actividad generadora de renta, no obstante lo cual la norma censurada, en términos reales (hasta el 90%), les impide su depuración, con tales costos y gastos, de la base de su impuesto sobre la renta, con lo cual se genera una notoria inequidad en el diseño del tributo derivada de la absoluta desatención del principio de capacidad contributiva.”*

4.4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El ICDT formula concepto preparado por la doctora Eleonora Lozano Rodríguez, quien considera que la disposición acusada es **CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE**, en el entendido que quienes reciban rentas de trabajo distintas de las derivadas de una relación laboral o legal y reglamentaria puedan detraer costos y gastos que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con la actividad.

El Instituto parte de reconocer la validez de la interpretación planteada por los demandantes, al señalar que efectivamente la regulación actual no permite la sustracción de los costos y gastos en lo que pueda incurrir una persona para generar ingresos imputables a la cédula de rentas de trabajo. Así, a pesar que el Legislador consagró esa posibilidad frente las rentas de capital (artículo 339 E.T.) y las rentas no laborales (artículo 41), no sucede lo mismo en las rentas laborales, que regula la norma la acusada, ni respecto de las rentas de pensiones (artículo 337 E.T.).

De acuerdo con la regulación aplicable, se identifican dos tipos de contribuyentes que pueden devengar ingresos imputables a la cédula de ingresos laborales y según la definición que al respecto ofrece el artículo 103 del Estatuto Tributario: los asalariados y los trabajadores independientes. El interviniente considera que existen diferencias evidentes entre los mismos, pues mientras los primeros no incurrir en los costos y gastos para prestar sus servicios temporales; los segundos sí deben asumir esos rubros, de los cuales depende la generación de los ingresos que se imputan a la mencionada cédula.

El ICDT sostiene que al realizar una interpretación sistemática del Estatuto Tributario y conforme a la jurisprudencia y doctrina de la DIAN, se llega a la conclusión que la norma acusada implica la imposibilidad de detraer los costos y gastos de la cédula de rentas laborales.

Para sustentar esta conclusión, el interviniente parte de advertir que el artículo 26 del Estatuto Tributario, que define la renta líquida gravable del impuesto de renta, estipula que de los ingresos netos se detraen los costos realizados imputables a los ingresos generados, con lo cual se obtiene la renta bruta, de la cual se detraen las deducciones realizadas, para así obtener la renta líquida. Concorre, entonces, una norma general sobre los costos, más no sobre los gastos.

Sin embargo, esta disposición no sirve de base para descontar los gastos y costos en el caso analizado. Ello debido a que *“este mismo artículo hace la salvedad expresa de su detracción procede solamente cuándo sea el caso, de forma que la norma exige considerar el supuesto específico bajo el cual se determina la renta líquida gravable, que en el caso particular de las personas naturales con rentas de trabajo es el artículo 336 del Estatuto Tributario y, como se desprende del texto de la norma, se omitió incluir los costos en el proceso de determinación de la renta líquida cedular (...) al hacer una interpretación sistemática del régimen de depuración de las rentas cedulares consagrado en los artículos 329 y subsiguientes del Estatuto se observa la inclusión expresa de la resta de los costos y gastos en la determinación de la renta líquida en las cédulas de rentas de capital y no laborales, no así en la cédula de rentas de trabajo y de pensiones.”* Esta conclusión se refuerza con la posibilidad de detracción bajo el modelo de cédulas, que es evidentemente taxativa.

De otro lado, en lo que respecta a los gastos, el artículo 107 del Estatuto ofrece una regla similar que permitiría su detracción. Con todo, conforme la interpretación que de las normas tributarias hace la DIAN, esa posibilidad se ha venido restringiendo, al concentrarlas exclusivamente a aquellas previstas de forma expresa por el Legislador, que a su vez acrediten relación de casualidad, necesidad y proporcionalidad de acuerdo con cada actividad productiva. Desde esta perspectiva, en la medida en que el sistema cedular no incluye la posibilidad de detracción de gastos para el caso de los ingresos laborales y, además, dicho sistema es norma especial y posterior para la materia, se llega a la conclusión que la detracción en comento no es permitida bajo la actual regulación.

El ICDT reconoce, del mismo modo, que los trabajadores independientes asumen riesgos jurídicos y empresariales distintos de los asalariados, los cuales inciden en su capacidad económica. En ese sentido, los ingresos líquidos son diferentes en cada caso, debido a que el trabajador independiente debe asumir diversos rubros vinculados a las expensas de su negocio que, por definición, no son cubiertas por el trabajador asalariado. Asimismo, no puede perderse de vista que el empleado recibe beneficios laborales derivados del contrato de trabajo y que son inexistentes respecto del trabajador independiente. Esta circunstancia profundiza la diferencia de capacidad económica entre unos y otros.

A su vez, los riesgos asumidos también son diferentes. Los asalariados tienen ingresos generalmente fijos, mientras los trabajadores independientes reciben remuneraciones fluctuantes. De igual manera, mientras la responsabilidad contractual por el incumplimiento es un asunto que usualmente no vincula al empleado, el trabajador independiente sí está llamado a responder ante el daño o el incumplimiento. En el mismo sentido, *“si bien, tanto los asalariados como los trabajadores independientes prestan sus servicios personales con miras a la generación de beneficios en la actividad empresarial, la eventual generación de pérdidas recae en el trabajador independiente”*.

El interviniente, luego de plantear este marco, concluye que no existe una razón que sustente la equiparación entre trabajadores independientes y asalariados, por lo cual el precepto acusado genera distorsión del sistema fiscal y la violación del principio de la equidad tributaria. Esto último en su vertiente horizontal, al gravar con las mismas condiciones sujetos que tienen diferente capacidad económica, según las razones planteadas. De la misma forma, se está ante una afectación del principio de igualdad que, para el caso, obliga a otorgar un tratamiento distinto a quienes están en situaciones fácticas disímiles.

Finalmente, el Instituto expresa que la violación del principio de equidad también se hace palpable debido a que la equiparación en comento puede llevar a una medida confiscatoria en aquellos casos en que los ingresos del trabajador independiente se deriven de la prestación de servicios personales, al restar las deducciones y rentas exentas la renta líquida supere 1090 UVT y los costos y gastos equivalgan o superen los ingresos. *“Cuando ello ocurra, el contribuyente tendrá que tributar aun cuando carezca de capacidad económica para hacerlo, pues estará gravado a la tarifa del 19% que consagra el artículo 241 del E.T. sobre la porción de la base gravable que exceda los 1090 UVT. Pero, económicamente pudo incurrir en pérdidas o no recibir ningún beneficio. En dado caso, se elimina el incentivo de la actividad económica porque a pesar de no haber generado riqueza deberá tributar”*.

4.5. Universidad Externado de Colombia

El profesor Julio Roberto Piza, director del Departamento de Derecho Fiscal y del Centro Externadista de Estudios Fiscales, formula intervención en el que considera que la Corte debe declararse **INHIBIDA** para adoptar sentencia de fondo ante la ineptitud sustantiva de la demanda.

Advierte la Universidad, en primer lugar, que el presunto tratamiento inequitativo no se derivaría de la norma acusada, sino de lo previsto en el artículo 340 del Estatuto Tributario, el cual establece una excepción que impide la detracción de costos y gastos cuando no se cumplan con los supuestos allí previstos, esto es, la vinculación de al menos dos trabajadores por 90 días continuos o discontinuos al año. Con todo, esta disposición no fue objeto de demanda.

De otro lado, no es cierto que la norma acusada incurra en un tratamiento discriminatorio, puesto que al incorporar las diversas rentas de trabajo en una misma cédula, se permite que quienes reciben esos ingresos estén cobijados por los mismos beneficios, en particular la renta exenta del 25%. Este efecto opera como justificación para que el Legislador, en ejercicio de su amplio margen de configuración sobre la materia, haya previsto un trato unificado para todas las rentas de trabajo, lo que incluso permite que los trabajadores independientes perciban beneficios propios de los asalariados, con lo cual se compensa la imposibilidad de descontar gastos y costos dentro de la cédula de rentas laborales.

Sobre el particular advierte el interviniente que *“la opción planteada por los accionantes donde se busca imputar tanto las deducciones propias de las rentas laborales como los costos y gastos iría en contra de la libertad de configuración del legislador en materia tributaria, el cual decidió que para las rentas laborales no proceden la imputación de costos y gastos en atención a la naturaleza y dinámica económica de este tipo de rentas, lo cual supondría crear una nueva regla. Si bien la actual regla puede generar efectos no deseados dentro de la política fiscal, como la falta de neutralidad (en tanto estimula a las personas naturales que perciban rentas de trabajo a conformar sociedades donde sí se les reconocerían dichas aminoraciones), no por ello la regla deviene inconstitucional.”*

5. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

El Procurador General de la Nación, a través del concepto número 6388, recibido el 15 de mayo de 2017, solicita a la Corte que adopte un **FALLO INHIBITORIO** ante la ineptitud sustantiva de la demanda o, en su defecto, declare la **CONSTITUCIONALIDAD** de la norma acusada.

El Ministerio Público advierte que la demanda incumple el requisito de certeza, en la medida en que el precepto acusado señala que, para efectos de establecer la renta líquida cedular, del total de los ingresos pertenecientes a esa cédula, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a la misma. Con todo, los gastos y los costos sí pueden deducirse, no por tener la condición de ingresos no constitutivos de renta, de la cual carecen, sino porque hacen parte de las deducciones, expensas o gastos deducibles, conforme los artículos 26 y 107 del Estatuto Tributario. Por ende, hacen parte del grupo de rubros que hasta en un 40% del ingreso pueden ser válidamente descontados de la cédula de rentas de trabajo, como expresamente lo indica el precepto acusado.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que conforme lo regulado por los artículos 329 y 330 del Estatuto Tributario, la depuración de las rentas correspondientes se hará de manera independiente para cada cédula, incluyéndose tanto los ingresos no constitutivos de renta, como los costos, gastos, deducciones, rentas exentas, beneficios tributarios y demás conceptos susceptibles de ser restados para efectos de obtener la renta líquida cedular, operación que también se predica de la cédula por rentas de trabajo. De allí que, contrario a lo planteado por los demandantes, es viable deducir los costos y gastos de la cédula de ingresos laborales respecto de los trabajadores independientes. Esta interpretación, además, se ajusta a lo previsto por la Corte en la sentencia C-668 de 2015, la cual a juicio del Procurador General determina que *“los trabajadores no asalariados o independientes tienen el derecho a que se les reconozcan tributariamente los costos y gastos en los que incurran para definir la base gravable del impuesto de renta.”*

En definitiva, a partir de una lectura de las normas pertinentes del Estatuto Tributario, la Vista Fiscal advierte que los trabajadores independientes sí pueden deducir los costos y gastos en los que incurren, para efectos de definir la renta líquida gravable. Por ende, la demanda incumple el requisito de certeza, siendo necesario que la Corte adopte un fallo inhibitorio ante la ineptitud de la demanda o, de manera subsidiaria, declare la exequibilidad de la disposición acusada con base en las mismas razones.

6. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 241, numeral 4° de la Carta Política, la Corte es competente para conocer de la constitucionalidad del artículo 336 (parcial) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1° de la Ley 1819 de 2016, pues se trata de una previsión que hace parte de una Ley de la República y que es acusada por su contenido material.

Consideraciones previas

Aptitud sustantiva de la demanda en relación con el cargo propuesto

2. Los demandantes consideran que el artículo 336 del Estatuto Tributario, de acuerdo a su modificación por el artículo 1° de la Ley 1819 de 2016, desconoce el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical. Sostienen que en la medida en que esa disposición impide descontar los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes, se les pone en el mismo plano de responsabilidad fiscal que los asalariados, a pesar que estos no incurren en tales rubros, lo que ocasiona un tratamiento tributario abiertamente inequitativo.

El Ministerio de Hacienda, la DIAN, la Universidad Externado de Colombia y la Procuraduría General de la Nación consideran que la Corte debe adoptar un fallo inhibitorio ante la ineptitud sustantiva de la demanda. A pesar que adscriben al cargo propuesto diversas incorrecciones, la Sala advierte que todas ellas gravitan alrededor del mismo asunto, relativo a la vulneración del requisito de certeza. En suma, señalan que no es posible interpretar la norma como lo hacen los demandantes, puesto que o bien es viable concluir que el descuento de costos y gastos puede efectivamente realizarse, o bien los actores intentan aplicar las categorías propias del régimen derogado, el cual no distinguía entre ingresos sino entre la naturaleza del contribuyente.

3. La jurisprudencia constitucional ha establecido un precedente consolidado en materia de los requisitos argumentativos exigidos a los cargos de inconstitucionalidad. Por lo tanto, en esta sección se reiteran las reglas reiteradas recientemente por la Corte sobre ese particular[2].

Al respecto, se parte de advertir que el numeral 3° del artículo 2° del Decreto 2067 de 1991 dispone como requisito de la demanda de inconstitucionalidad el planteamiento de las razones por las cuales se considera que la norma acusada viola la Constitución. La jurisprudencia constitucional, en cuanto a este requisito, ha considerado de manera sistemática que estas razones deben cumplir con condiciones argumentativas mínimas, que si bien no corresponden a una carga procesal sometida a formalismos o consideraciones técnico jurídicas particulares, son imprescindibles para que la Corte pueda adoptar un fallo de fondo. Así, la **sentencia C-1052 de 2001**[3], a través de reglas jurisprudenciales que se han mantenido inalteradas, determinó que los argumentos que sustentan el cargo deben cumplir con condiciones de *claridad, certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia*. [4]

3.1. La claridad de un cargo se predica cuando la demanda contiene una coherencia argumentativa tal, que permite a la Corte identificar con nitidez el contenido de la censura y su justificación. Aunque en razón del carácter público de la acción de inconstitucionalidad no resulta exigible la adopción de una técnica específica, como sí sucede en otros procedimientos judiciales, no por ello el demandante se encuentra relevado de presentar las razones que sustentan los cargos propuestos de modo tal que sean plenamente comprensibles.

3.2. La certeza de los argumentos de inconstitucionalidad hace referencia a que los cargos se dirijan contra una proposición normativa efectivamente contenida en la disposición acusada y no sobre una distinta, inferida por el demandante, implícita o que hace parte de normas que no fueron objeto de

demanda. Lo que exige este requisito, entonces, es que el cargo de inconstitucionalidad cuestione un contenido legal verificable a partir de la interpretación del texto acusado.

3.3. El requisito de especificidad resulta acreditado cuando la demanda contiene al menos un cargo concreto, de naturaleza constitucional, en contra de las normas que se advierten contrarias a la Carta Política. Este requisito refiere, en estas condiciones, a que los argumentos expuestos por el demandante sean precisos, ello en el entendido que *“el juicio de constitucionalidad se fundamenta en la necesidad de establecer si realmente existe una oposición objetiva y verificable entre el contenido de la ley y el texto de la Constitución Política, resultando inadmisibles que se deba resolver sobre su inexecutable a partir de argumentos “vagos, indeterminados, indirectos, abstractos y globales”[5] que no se relacionan concreta y directamente con las disposiciones que se acusan. Sin duda, esta omisión de concretar la acusación impide que se desarrolle la discusión propia del juicio de constitucionalidad[6].”[7]*

3.4. Las razones que sustentan el concepto de la violación son pertinentes en tanto estén construidas con base en argumentos de índole constitucional, esto es, fundados *“en la apreciación del contenido de una norma Superior que se expone y se enfrenta al precepto demandado.”[8]*. En ese sentido, cargos que se sustenten en simples consideraciones legales o doctrinarias; la interpretación subjetiva de las normas acusadas por parte del demandante y a partir de su aplicación en un problema particular y concreto; o el análisis sobre la conveniencia de las disposiciones consideradas inconstitucionales, entre otras censuras, incumplen con el requisito de pertinencia del cargo de inconstitucionalidad.

3.5. Por último, la condición de suficiencia ha sido definida por la jurisprudencia como la necesidad de que las razones de inconstitucionalidad guarden relación *“en primer lugar, con la exposición de todos los elementos de juicio (argumentativos y probatorios) necesarios para iniciar el estudio de constitucionalidad respecto del precepto objeto de reproche; (...) Por otra parte, la suficiencia del razonamiento apela directamente al alcance persuasivo de la demanda, esto es, a la presentación de argumentos que, aunque no logren prime facie convencer al magistrado de que la norma es contraria a la Constitución, si despiertan una duda mínima sobre la constitucionalidad de la norma impugnada, de tal manera que inicia realmente un proceso dirigido a desvirtuar la presunción de constitucionalidad que ampara a toda norma legal y hace necesario un pronunciamiento por parte de la Corte Constitucional.” [9]*

4. Del análisis de los antecedentes de este fallo, la Corte observa que concurren al menos tres tipos de posibles interpretaciones de la norma acusada, a saber:

4.1. La comprensión prevista por los demandantes, la Academia Colombiana de Jurisprudencia y por el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, de acuerdo con la cual efectivamente la norma demandada excluye la posibilidad de que los trabajadores independientes descuenten los costos y gastos en que incurrir, lo que los pone inequitativamente en pie de igualdad con los trabajadores asalariados.

4.2. El entendimiento ofrecido por la Procuraduría General, quien considera que los descuentos sí pueden llevarse a cabo, pero en virtud de lo previsto en las normas generales sobre la definición de la renta líquida para efectos del impuesto de renta. Por ende, debe preferirse una interpretación sistemática del precepto, a fin de llenar el vacío de regulación sobre el cual los actores construyen el cargo de inconstitucionalidad propuesto.

4.3. La hermenéutica defendida por la DIAN, la Universidad Externado de Colombia y el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con la cual los descuentos de costos y gastos deben comprenderse dentro del actual marco legal que reemplazó la imputación derivada de las calidades del contribuyente por la naturaleza del ingreso. De allí que los descuentos son los propios de la cédula de rentas de trabajo, salvo que se trate de aquellos trabajadores independientes que contratan empleados en los términos del Estatuto Tributario, caso en el cual el ingreso se imputa a la cédula de rentas no laborales, aplicándose un régimen igualmente específico y diverso.

5. El incumplimiento del requisito de certeza, a juicio de la Sala, debe analizarse a la luz de la necesaria distinción entre el ámbito de la admisibilidad del cargo y la decisión de fondo. Por lo tanto,

la demanda será inepta por este motivo cuando se demuestre, de manera objetiva, que la interpretación del precepto acusado es irrazonable, es decir, que no es posible válidamente derivarse de su contenido.

Asunto diferente concurre cuando la norma puede ser interpretada de diversas maneras, situación recurrente en toda disposición jurídica, que por definición es susceptible de diversas comprensiones sobre su contenido y alcance. Por ende, no basta con ofrecer una interpretación diferente a la planteada en el cargo para acreditar el desconocimiento del requisito de certeza. Antes bien, lo que debe comprobarse es la completa carencia de fundamento de la comprensión que ofrece la demanda sobre la previsión acusada.

En contrario, cuando lo que se evidencia es la concurrencia de diversas interpretaciones, todas ellas válidas, se está ante una controversia que debe resolverse de fondo y con el fin de determinar cuál comprensión es compatible con la Carta Política, usualmente mediante la declaratoria de exequibilidad condicionada. En efecto, no es acertado afirmar que esta definición hermenéutica es un asunto propio de la instancia de admisibilidad del cargo, pues ello significaría considerar que los fallos de exequibilidad condicionada son, en realidad, calificaciones sobre la aptitud del cargo, lo cual es inadmisibile. Esto debido a que la decisión que se adopta en los fallos de exequibilidad condicionada está, por definición, dirigida a otorgar valor vinculante a una interpretación particular de la norma objeto de examen.

6. En el caso analizado se comprueba esta divergencia interpretativa. Tanto los demandantes como los diferentes intervinientes y el Ministerio Público ofrecen interpretaciones diferentes y razonables del precepto acusado, en especial dirigidas a demostrar su compatibilidad con el principio de equidad tributaria, al prever un mecanismo para que los trabajadores independientes puedan descontar de la renta líquida gravable los costos y gastos en que incurren para la operación de sus actividades. Ante un escenario de esta naturaleza, no es viable inferir el incumplimiento del requisito de certeza sino, en contrario, es necesario indagar sobre el fondo del asunto y respecto de cuáles de estas interpretaciones se puede establecer la compatibilidad de la disposición con la Constitución.

Este fue precisamente la fórmula de decisión adoptada por la Corte en un caso reciente. En la **sentencia C-082 de 2018**^[10] la Sala analizó la constitucionalidad de una norma del Código Nacional de Policía y Convivencia, la cual contempla la posibilidad de que, en situaciones de emergencia, el personal uniformado pudiese exigir el apoyo de particulares. Los demandantes consideraban que la norma era inconstitucional en el evento de que dicho apoyo incluyese el uso de las armas. La Corte evidenció que si bien esa interpretación resultaba plausible para efectos de la admisión de la demanda, luego del análisis sobre el contenido y alcance del monopolio del uso de la fuerza por parte del Estado, se llegaba a la conclusión que era abiertamente contrario a la Constitución extender la norma acusada como factor para la validez del uso indiscriminado de las armas por particulares. En ese sentido, la Sala hizo una diferenciación precisa entre el ámbito de la admisibilidad y el del análisis de fondo, distinción que también debe utilizarse en el asunto de la referencia.

De otro lado, no puede perderse de vista que concurren referentes no solo hermenéuticos sino también normativos, que demuestran la admisibilidad de la interpretación que soporta la demanda. El artículo 1.2.1.20.5 del **Decreto 1625 de 2016 – Único Reglamentario en materia tributaria**, determina de una manera más específica el tratamiento de los costos y de los gastos para efectos de su detracción de la base gravable del impuesto a la renta. Así, determina varias reglas, a saber (i) las personas naturales y sucesiones ilíquidas que tengan ingresos provenientes de rentas de capital y/o rentas laborales únicamente podrán deducir los costos y gastos de conformidad con los artículos 339 y 341 del Estatuto Tributario; (ii) los costos y gastos que se pueden deducir corresponden a todas aquellas erogaciones en que se incurra para la obtención del ingreso y que cumplen con todos los requisitos y limitaciones para su procedencia de conformidad con lo establecido en el Estatuto Tributario; y (iii) para las cédulas correspondientes a las rentas de trabajo, de pensiones y dividendos y participaciones, **no le son aceptados costos y gastos**, de conformidad con los artículos 336, 337 y 343 del Estatuto Tributario.

Con base en la disposición reglamentaria expuesta, con excepción de aquellos contribuyentes que laboran como independientes y tienen trabajadores a cargo, los ingresos de los trabajadores no asalariados se imputan a la cédula de rentas de trabajo y respecto de las mismas no le serán aceptados costos y gastos, por tratarse de una deducción incompatible con esa cédula. La regla en comento, entonces, cierra la posibilidad a realizar deducciones por los mencionados costos y gastos, circunscribiendo las mismas exclusivamente a las permitidas dentro de la cédula respectiva. Esta comprensión, además, es propia de la naturaleza del sistema cedular, la cual, como se explicará en fundamentos jurídicos ulteriores, busca concentrar los beneficios tributarios en función de la naturaleza del ingreso que da lugar a la responsabilidad tributaria.

7. De otro lado, también evidencia la Corte que la demanda cumple con los demás requisitos argumentativos exigibles. El cargo es claro, puesto que se evidencia que el motivo de la acusación es la presunta imposibilidad de deducción de gastos y costos en que incurren los trabajadores independientes, lo cual generaría un tratamiento abiertamente inequitativo. Este argumento fue debidamente comprendido por los intervinientes y el Procurador General, razón por la cual expresaron argumentos sustantivos sobre el particular.

La demanda además, cumple con argumentos de pertinencia y especificidad. Esto debido a que los actores derivan del presunto tratamiento inequitativo una violación del principio de equidad tributaria en su componente vertical, principio que la Corte ha derivado de lo previsto en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución. A este respecto la Sala debe resaltar que no es de recibo el argumento planteado por el Ministerio de Hacienda y la DIAN, relativo a que el cargo es impertinente en la medida en que pretende utilizar las categorías de clasificación de los contribuyentes contenidas en el régimen legal derogado. Ello en razón a que la evaluación de las condiciones argumentativas del cargo debe adelantarse desde la perspectiva constitucional, por lo que argumentos de carácter estrictamente legal, como los planteados por los intervinientes, no son adecuados ni suficientes para desvirtuar la aptitud del cargo. En el caso planteado, los demandantes argumentan una oposición razonable entre el principio de equidad tributaria y la norma acusada, contradicción que opera, en principio, como una variable independiente del modelo legal que adopte el Congreso para la determinación del impuesto de renta.

Por último, el cargo es suficiente en tanto ofrece los argumentos de juicio para adelantar el control de constitucionalidad sobre la norma acusada. Así, determina que el efecto de la presunta imposibilidad de descontar los costos y gastos de los trabajadores independientes implica una afectación de sus ingresos, esto debido a que aunque esos rubros no son asumidos por los trabajadores independientes, se ponen en pie de igualdad a ambos contribuyentes, a pesar de que precisamente en razón de dichos costos y gastos, tienen disímil capacidad económica.

En consecuencia, acreditado el cumplimiento de las condiciones argumentativas del cargo de constitucionalidad, la Sala adoptará el estudio de fondo de la demanda de la referencia.

Inexistencia de los presupuestos para la integración normativa

8. De acuerdo con lo expresado por la Universidad Externado de Colombia, la demanda es inepta, entre otras razones, porque el problema jurídico planteado por los demandantes no se predica de la norma acusada, sino de lo regulado en el artículo 340 del Estatuto Tributario, norma que determina los presupuestos para que los honorarios sean considerados rentas no laborales.

A partir de esta consideración, podría concluirse que se está ante la necesidad de proceder a la integración normativa de dicha disposición, a fin de conformar la proposición jurídica completa. Sobre el particular, la jurisprudencia constitucional identifica las condiciones que deben cumplirse para el efecto. Señala que la integración normativa procede cuando [11] (i) la norma acusada se encuentra reproducida en otras disposiciones que no fueron demandadas, de modo que dicha integración es necesaria para que el fallo no resulte inocuo; o (ii) cuando la norma acusada carece de un contenido deóntico autónomo, por lo que para su debida comprensión resulta necesario integrar las previsiones que no fueron acusadas y con el fin que el control de constitucionalidad recaiga sobre un contenido independiente e inteligible.

Sin embargo, en el presente caso se evidencia, a partir de estos requisitos, que la integración normativa no es procedente. Los demandantes acusan el inciso primero del artículo 336 del Estatuto Tributario, norma que determina la fórmula para establecer la renta líquida cedular de las rentas de trabajo. Señalan que esa previsión, en la medida en que solo permite restar los ingresos no constitutivos de rentas imputables a esa cédula, con exclusión de los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes cuyos ingresos pertenecen a la cédula mencionada, viola el principio de equidad tributaria.

No existe evidencia que el mismo contenido normativo sea replicado en otra norma legal. Asimismo, el precepto acusado tiene un contenido deóntico claro y autónomo, en tanto fija una regla discernible e independiente sobre la manera de calcular la renta líquida propia de la cédula por rentas de trabajo. De allí que no resulta procedente adelantar la integración normativa. Por supuesto, esto opera sin perjuicio que en esta sentencia deba hacerse referencia al alcance de otras normas del Estatuto Tributario, pero no con el propósito de identificar el contenido acusado, sino para estudiar la materia del régimen aplicable al descuento de gastos y costos en la renta líquida, actividad que al hacer parte de la definición del contexto normativo, es diferente al de la integración examinada en este apartado.

Problema jurídico y metodología de la decisión

9. Según los antecedentes expuestos, corresponde a la Corte decidir dos problemas jurídicos diferenciados. El primero consiste en definir si ¿la ausencia de una previsión legal que permita expresamente detraer los gastos y costos en que incurren los trabajadores independientes en el impuesto a la renta vulnera el principio de equidad tributaria. Luego, en caso que la respuesta al anterior problema sea afirmativa, deberá determinarse si ¿la norma acusada, interpretada a la luz de las disposiciones legales que regulan el impuesto de renta, involucra una exclusión de esta naturaleza, que la haga incompatible con el mencionado principio

Para resolver estos asuntos, la Sala adoptará la siguiente metodología: en primer lugar, hará una exposición general sobre el contenido y alcance del principio de equidad tributaria, conforme lo ha delimitado la jurisprudencia constitucional. Luego, se referirá al modelo de regulación por cédulas como mecanismo para la determinación del impuesto a la renta. En tercer lugar, se sistematizarán las reglas utilizadas por la Corte para resolver casos análogos sobre las responsabilidades fiscales de los trabajadores independientes, en particular respecto del impuesto a la renta. Luego, con base en las premisas que se deriven de los análisis anteriores, se resolverán los problemas jurídicos mencionados.

El principio de equidad tributaria y su significación en el régimen fiscal

10. Desde el texto constitucional existe un vínculo específico entre el deber de tributar y la vigencia del principio de equidad. Así, el artículo 93-9 de la Carta Política identifica como uno de los deberes de la persona y el ciudadano, contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. De la misma forma, el artículo 363 de la Constitución prevé que el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad, proscribiéndose la irretroactividad de la ley tributaria.

El contenido y alcance del principio de equidad tributaria, así como su vínculo con el principio de justicia predicable del sistema fiscal, han sido definidos por la Corte a través de un precedente reiterado y estable. Por ende, la Sala reiterará las reglas que se derivan de esta jurisprudencia[12].

11. El **principio de equidad tributaria** de que trata el artículo 363 de la Constitución opera como límite a la potestad impositiva del Legislador[13], aunque también es expresión concreta del principio de igualdad[14]. En líneas generales, el contenido de ese principio refiere a la prohibición que el orden jurídico imponga obligaciones excesivas o beneficios desbordados al contribuyente. En términos de la jurisprudencia, la equidad tributaria consiste en *“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”*. [15]

La equidad tributaria, a su vez, tiene dos variables: (i) la equidad horizontal, según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que, antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo tal que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones; y (ii) la equidad vertical, identificada con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de forma que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.[16]

Estas dos versiones se identifican, del mismo modo, con una comprensión estructural e individual de la equidad tributaria. En ese sentido, aunque en los términos del artículo 363 de la Constitución, la equidad es un principio que informa el sistema tributario en su conjunto, su componente horizontal es eminentemente relacional y se funda en la comparación entre capacidades económicas de los sujetos pasivos del tributo. En cambio, el componente vertical guarda identidad de propósitos con el principio de progresividad tributaria, el cual se predica no de los contribuyentes individualmente considerados, sino del sistema impositivo en su conjunto[17].

La jurisprudencia, del mismo modo, ha identificado determinados supuestos que, sin tener carácter taxativo, configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria[18].

11.1. Un primer supuesto es cuando el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente. Ejemplo de ello es la situación analizada en la **sentencia C-876 de 2002**[19], fallo que declaró la inexecutable de la norma que establecía una base gravable presunta con carácter no desvirtuable, que incluso podía llegar a ser superior a la capacidad de pago del contribuyente.

11.2. El segundo supuesto opera cuando la regulación grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurra una justificación constitucionalmente atendible para ello. Así, en la sentencia **C-748 de 2009**[20] se concluyó que se vulneraba el principio de equidad tributaria al otorgarse beneficios tributarios a los magistrados de tribunal, con exclusión de otros funcionarios judiciales que históricamente habían recibido el mismo tratamiento legal, tanto de índole laboral como administrativo y tributario.

11.3. El tercer supuesto de afectación del principio de equidad, identificado por la jurisprudencia constitucional, es cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias. Ello sucede en el caso que la obligación fiscal implique una expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Esto en razón a que dicha actividad productiva deba destinarse exclusivamente al pago del tributo, impidiéndose el logro de ganancia para el sujeto pasivo del mismo.[21] A este respecto, debe tenerse en cuenta que el efecto confiscatorio en mención opera cuando el impuesto genera un impacto desproporcionado en el patrimonio del contribuyente, con efectos claramente expropiatorios. Así, previsiones que establezcan tratamientos fiscales más gravosos o que deroguen beneficios impositivos, pero que carezcan de la entidad señalada y estén dirigidas a la satisfacción de fines constitucionalmente valiosos, no generan una infracción del principio de equidad tributaria[22].

11.4. Finalmente, un cuarto supuesto de vulneración de la equidad tributaria detectado por la jurisprudencia constitucional, este con un carácter más general, consiste en la prescripción por el Legislador de tratamientos jurídicos irrazonables, bien porque la obligación fiscal se base en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado. Para la Corte, *"[l]a equidad tributaria se desconoce cuando se deja de lado el principio de igualdad en las cargas públicas. La condición de moroso no puede ser título para ver reducida la carga tributaria. La ley posterior retroactivamente está produciendo una inequitativa distribución del esfuerzo tributario que se supone fue establecido de manera igualitaria. La reasignación de la carga tributaria paradójicamente favorece a quienes incurrieron en mora y se acentúa en términos reales respecto de quienes observaron la ley."*[23]

12. Por último, el precedente analizado caracteriza al **principio de justicia tributaria**, como un mandato más general, que obliga al Legislador, no obstante es titular de una competencia amplia para definir las obligaciones tributarias, a abstenerse de imponer previsiones incompatibles con la

defensa de un orden justo, lo cual tiene un vínculo intrínseco con el tratamiento equitativo entre contribuyentes y hechos generadores del tributo, así como con la eficacia en el recaudo fiscal. En términos de la jurisprudencia constitucional “[e]l 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.”[24] [25]

18. A partir de lo expuesto, la Sala concluye que el principio de igualdad, así como los principios de equidad y justicia tributaria, operan como marco para la acción del Legislador en materia impositiva. Sin embargo, en la medida en que el Congreso tiene un amplio margen de configuración sobre este asunto, la inconstitucionalidad de las previsiones legales debe sustentarse no solo en la acreditación de un tratamiento diverso entre contribuyentes o situaciones jurídicas, sino que el mismo debe ser injustificado, manifiestamente desproporcionado o contrario al régimen constitucional que informa al sistema tributario.

El tratamiento de los ingresos de los trabajadores asalariados e independientes bajo el régimen cedular.

19. De acuerdo con el régimen de impuesto de renta de las personas naturales previsto en la normativa anterior, esto es, la Ley 1607 de 2012, la determinación de ese tributo estaba basada en una distinción entre tres tipos de regímenes conforme al tipo de contribuyente: el régimen ordinario para empleados y trabajadores, el impuesto mínimo alternativo – IMAN, aplicable a los empleados (aquellos cuyos ingresos derivasen en al menos el 80% de una relación laboral), y el impuesto mínimo alternativo simple – IMAS, dirigido los trabajadores por cuenta propia. Estos diferentes regímenes tenían por objeto establecer niveles mínimos de tributación.

Asimismo, en lo relativo a la depuración de dichas rentas, el modelo derogado partía de los ingresos obtenidos en el periodo, para luego descontar los ingresos no constitutivos de renta, los costos y las deducciones y las rentas exentas. Igualmente, para el caso del IMAN se limitaban las deducciones que se podían realizar sobre el ingreso.

Conforme lo expresa la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, este sistema de tributación planteaba varios problemas, en particular su complejidad, que a su vez dificultaba la administración del tributo, al igual que la posibilidad de permitir excesos en los beneficios fiscales. En cuanto a lo primero, destacó el Gobierno que “la multiplicidad de sistemas dentro del mismo tributo con diferentes bases, tablas de tarifas y porcentajes de retención, dificultan su entendimiento y cumplimiento, que sumado a la baja capacidad de fiscalización, favorecen la evasión.”[26] Respecto de lo segundo, se adujo que “el nuevo sistema creado en el año 2012 ha generado arbitrajes entre el IMAN y el régimen ordinario porque distingue a las personas naturales por su actividad y no por sus fuentes de renta. Si el IMAN resulta elevado (que aplica cuando más del 80% de los ingresos son salario), los contribuyentes tienen el incentivo de manipular ese porcentaje aumentando los ingresos de otra fuente para quedar clasificados en el régimen ordinario y así obtener todos sus beneficios.”[27]

20. Con el objeto de solventar estas dificultades, la Ley 1819 de 2016 modifica el modelo de determinación del impuesto de renta, a través de la cedulación. El aspecto central de esta reforma legal consiste en que la distribución de la responsabilidad fiscal no se realiza en razón del tipo de contribuyente sino en virtud de la naturaleza del ingreso percibido, el cual se clasifica en cédulas. En términos de la mencionada exposición de motivos, la norma contiene “una modificación a la estructura del impuesto sobre la renta de las personas naturales, que supone una simplificación del sistema de depuración del impuesto y una determinación cedular de la renta líquida gravable. || El

propósito de simplificación se alcanza eliminando el IMAN y el IMAS, y dejando un único sistema de determinación cédular del impuesto. Al lado de lo anterior, se elimina la clasificación de las personas y se avanza hacia una clasificación de las rentas según su naturaleza. La propuesta supone que una persona natural podrá obtener rentas de diferentes fuentes y para cada una de ellas aplicará el régimen correspondiente, pero los sumará para liquidar un solo impuesto por el respectivo periodo.”[28]

Bajo el esquema propuesto, entonces, las cédulas operan como un mecanismo de compartimentación cerrada, en donde la depuración de los ingresos se da exclusivamente al interior de cada cédula, lo que implica que los beneficios tributarios no puedan trasladarse a otras. En otras palabras y como lo expresa la exposición de motivos, *“la cedulación permite que el régimen jurídico aplicable a cada renta no afecte a ninguna otra, y que la base gravable no se vea disminuida indebidamente por deducciones, beneficios tributarios, y costos y gastos que solo deban ser imputados a una renta. Como resulta del proceso de depuración de cada cédula se obtendrán rentas líquidas cedulares, que se sumarán para obtener la renta líquida gravable a la que se aplicará la tarifa establecida en el artículo 241 del E.T.”[29]*

21. El artículo 1° de la Ley 1819 de 2016 modificó el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario (artículos 329 a 343), referido al impuesto de renta. En lo que resulta pertinente a los problemas jurídicos materia de esta decisión, deben resaltarse las siguientes reglas legales:

21.1. Las depuraciones se realizarán de manera independientes para las cédulas, que refieren a (i) las rentas de trabajo; (ii) las pensiones; (iii) las rentas de capital; (iv) las rentas no laborales y; (v) los dividendos y participaciones. En virtud de dicha independencia, los conceptos de ingresos no constitutivos de renta, costos, gastos, deducciones, rentas exentas, beneficios tributarios y demás conceptos susceptibles de ser restados para efectos de obtener la renta líquida cédular, no pueden ser objeto de reconocimiento simultáneo en distintas cédulas ni generarán doble beneficio. De la misma forma, las pérdidas incurridas dentro de una cédula solo podrán ser compensadas contra las rentas de la misma cédula.

21.2. La depuración de las rentas correspondientes a cada una de las cédulas debe realizarse conforme a las reglas previstas en el artículo 26 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, la renta líquida gravable se determina del modo siguiente: *“de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”*

21.3. Respecto de las rentas exentas y las deducciones, solo podrán restarse beneficios tributarios en las cédulas en las que se tengan ingresos. Asimismo, no se podrá imputar en más de una cédula una misma renta exenta o deducción.

21.4. La cédula de rentas de trabajo está integrada por los ingresos señalados en el artículo 103 del Estatuto Tributario, esto es, los obtenidos *“por personas naturales por concepto de salarios, comisiones, prestaciones sociales, viáticos, gastos de representación, honorarios, emolumentos eclesiásticos, compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo y, en general, las compensaciones por servicios personales.”*

21.5. La depuración de las rentas de trabajo se realiza con base en los siguientes parámetros: (i) del total de los ingresos pertenecientes a la cédula y obtenidos en el periodo gravable, se restarán los ingresos no constitutivos de renta imputables a esta cédula; (ii) podrán restarse todas las rentas exentas y deducciones imputables a la cédula, siempre que no excedan el 40% de los ingresos mencionados. En todo caso, dicha resta no puede exceder 5.000 UVT; (iii) en el caso de los servidores públicos diplomáticos, consulares y administrativos del Ministerio de Relaciones

Exteriores, la prima de costo de vida de que trata el Decreto 3357 de 2009 no se tendrá en cuenta para efectos del cálculo del límite porcentual antes señalado.

21.6. Pertenecen a la cédula de rentas no laborales todos aquellos ingresos que no se clasifiquen expresamente en las demás cédulas. Dentro de esta cédula hacen parte los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen, por al menos 90 días continuos o discontinuos, dos o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad respectiva. En ese evento, ningún ingreso por honorarios podrá incluirse en la cédula de rentas de trabajo.

21.7. La depuración de las rentas no laborales se realiza del modo siguiente: (i) la renta líquida se obtiene al restar del valor total de los ingresos de la cédula, los ingresos no constitutivos de renta y los costos y gastos debidamente soportados por el contribuyente; (ii) pueden restarse todas las rentas exentas y deducciones imputables a esta cédula, siempre que no excedan el 10% de la renta líquida, que en todo caso no puede exceder 1.000 UVT; (iii) en la depuración podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia, establecidos en el Estatuto Tributario y que sean imputables a esta cédula.

22. De las reglas analizadas la Corte concluye que el sistema cédular separa por completo la forma de depuración, a partir del tipo de ingreso, razón por la cual es dicho aspecto, y no la condición del contribuyente, la que opera como variable de definición de las reglas aplicables para dicha depuración.

Tratándose de los ingresos que perciben los trabajadores independientes, concurren dos hipótesis normativas diferentes. En primer lugar, cuando la persona trabaja por cuenta propia, los honorarios que perciben ingresan a la cédula de rentas laborales y la depuración de tales ingresos se realiza conforme a las reglas predicables de esa cédula. Dichas reglas no contemplan la posibilidad de deducir los costos y gastos, aunque también refieren a lo previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, el cual dispone que la renta líquida se determinará a partir de la resta de, entre otros factores, los costos realizados imputables a los ingresos netos. Esto sin que haga referencia específica a los gastos.

En segundo lugar, si se trata de un trabajador independiente que ha contratado personal en las condiciones mencionadas en el fundamento 21.6, los ingresos harán parte de la cédula de ingresos no laborales, en la cual sí existe norma expresa que permite deducir los costos y gastos en que incurre el contribuyente.

23. Así, fijadas las condiciones esenciales del sistema cédular y que interesan al asunto objeto de examen, la Corte reiterará su precedente sobre el vínculo entre los principios de equidad y justicia tributaria y la necesidad que el régimen fiscal disponga de un mecanismo para el descuento de los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes.

La deducción de los costos y gastos asumidos por los trabajadores independientes como contenido constitucionalmente exigible.

24. El tratamiento de los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes, respecto de su inclusión en la base gravable del impuesto de renta, es un asunto abordado por la Corte en decisión anterior, que configura precedente para la presente decisión. En efecto, la **sentencia C-668 de 2015**^[30] analizó la constitucionalidad del parágrafo 4° del artículo 206 del Estatuto Tributario, conforme su modificación por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014. Esta disposición enlistaba las rentas de trabajo exentas y el aparte acusado determinaba que la exención del 25% del valor total de los pagos laborales, también resultaba aplicable a favor de *“las personas naturales clasificadas en la categoría de empleados cuyos pagos o abonos a 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.”*

Ahora bien, en cuanto a la materia analizada, la misma norma preveía que los mencionados contribuyentes *“no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de los costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante”*. Precisamente, contra esta última previsión se dirigió la solicitud de inexecutable.

25. Los demandantes consideraron que la norma vulneraba, entre otros contenidos constitucionales, el principio de equidad tributaria. Esto con un cargo análogo al ahora presentado, consistente en que mientras para el caso de los asalariados resultaba plenamente justificado que no pudiesen deducir los costos y gastos de su actividad, puesto que estos son asumidos por el empleador, no sucedía lo mismo con los trabajadores por cuenta propia, quienes terminarían asumiendo injustificadamente un impuesto mayor, al no poder depurar debidamente su renta líquida gravable. De esta manera, la norma imponía el tributo sin consultar la capacidad de pago del contribuyente, gravaba de idéntica manera a dos sujetos que estaban en condiciones económicas diferentes e, incluso, generaba efectos confiscatorios en aquellos casos en que los ingresos fuesen inferiores a los costos y gastos en que incurriese el trabajador independiente.

26. La Corte concluyó que la prohibición del reconocimiento fiscal de los costos y los gastos en que incurren los trabajadores por cuenta propia transgredía el principio de equidad tributaria. Esto con base en los siguientes argumentos:

26.1 La vulneración del principio se originaba en su dimensión vertical, puesto que desconocía la capacidad de pago de los trabajadores por cuenta propia, al igualarla indebidamente a la de los asalariados. Para la Corte, *“la medida legislativa desconoce la capacidad de pago de los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria, la cual se ve reducida por los gastos y costos en los que incurren en el ejercicio, por cuenta y riesgo propio, de su actividad profesional, de la que, a su vez, derivan sus ingresos. (...) Ese desconocimiento genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica: (i) empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provienen de una relación laboral, o legal y reglamentaria y (ii) empleados asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.”*

26.2. La afectación del principio de equidad tributaria no se conjuraba con la extensión de la exención del 25% de los ingresos laborales, que tradicionalmente la legislación fiscal ha conferido a los trabajadores asalariados. Esto debido a que dicha renta exenta se calcula con base en los ingresos netos de dichos trabajadores, mientras que conforme a la norma acusada en dicha oportunidad, ese beneficio se aplicaría para los trabajadores independientes sobre su renta bruta.

27. Con base en estas dos consideraciones, la Corte concluyó que no resultaba razonable ni proporcional la prohibición de reconocimiento de costos y gastos para los trabajadores independientes para la definición de la base gravable del impuesto a la renta. Ello debido a que una regla de ese carácter *“(i) desconoce la capacidad económica de los contribuyentes, (ii) genera una tributación igual entre sujetos con diversa capacidad económica y (iii) genera un impacto regresivo en el sistema tributario.”* Por ende, declaró inexecutable la expresión acusada.

Solución del cargo propuesto

28. De acuerdo con lo señalado en el fundamento jurídico 9 de esta sentencia, el primer problema jurídico que debe resolver la Sala es si la ausencia de una norma legal que permita detraer los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes, para efectos de la definición de la renta líquida gravable, vulnera el principio de equidad tributaria.

Con base en el precedente recapitulado en este fallo sobre el principio mencionado, así como la regla particular contenida en la **sentencia C-668 de 2015**, la Corte concluye afirmativamente dicho interrogante. A pesar que el Legislador tiene un amplio margen de configuración en materia fiscal, el principio de equidad tributaria exige que la distribución de cargas tributarias consulte la capacidad económica del contribuyente, en especial si se trata de impuestos directos como la renta, en donde el elemento central para la definición del tributo es dicha capacidad, en tanto el nivel de ingresos y la composición del patrimonio son los factores que determinan la responsabilidad fiscal.

Es evidente que los trabajadores independientes y los asalariados están en situaciones diferentes en lo que respecta a su capacidad económica. Como lo explican varios de los intervinientes, la diferencia se concentra en que (i) mientras los asalariados no deben asumir los costos y gastos para la generación de sus ingresos, los trabajadores independientes sí deben cubrir esos costos de los ingresos brutos que reciben; (ii) los ingresos de los trabajadores asalariados son por lo general

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

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

29. A este respecto, la Corte quiere llamar la atención en el sentido de que la mayoría de los intervinientes y el Ministerio Público coinciden en reconocer que la detracción de los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes es constitucionalmente necesaria en términos de vigencia del principio de equidad tributaria. Así, el desacuerdo consiste en definir si bajo el régimen fiscal provisto por la legislación tributaria vigente esa detracción es o no posible, y a partir de ello definir sobre la constitucionalidad de la medida.

Con todo, para resolver adecuadamente el primer problema jurídico, debe dilucidarse si a pesar que resulta claro que los trabajadores asalariados e independientes no deben tener el mismo tratamiento tributario para definir la renta líquida gravable, como lo sostienen los intervinientes oficiales, concurren argumentos de naturaleza constitucional que validen ese tratamiento distinto. Estos argumentos pueden ser agrupados del modo siguiente: (i) los beneficios personales que irroga la actividad independiente frente a la que ejercen los asalariados; (ii) la naturaleza del régimen cédular, el cual impide las comparaciones entre personas; y (iii) el reconocimiento para los trabajadores independientes de la totalidad de los beneficios tributarios predicables de la cédula por rentas de trabajo.

29.1. En cuanto al primer aspecto, uno de los intervinientes considera que es aceptable que los trabajadores independientes tengan una carga impositiva mayor, pues ésta resulta compensada por la flexibilidad horaria y autonomía que obtienen, confrontada con la subordinación jurídica propia del trabajador asalariado.

Este argumento no resulta suficiente para justificar el tratamiento diferente, puesto que los supuestos beneficios son relativos, contingentes y, en todo caso, no están vinculados con la capacidad económica del contribuyente. De esta manera, no podrían operar válidamente como base para definir, con carácter general, la responsabilidad tributaria de todo el universo de trabajadores independientes.

29.2. Los intervinientes oficiales también señalan que la comparación entre trabajadores independientes y asalariados en lo que respecta a la definición de la base gravable es impertinente, pues la comparación entre personas no es posible bajo el régimen cédular, el cual no distingue en razón de la naturaleza del contribuyente sino en el del tipo de ingresos. Por ende, se asegura la equidad tributaria por el hecho de que todas las rentas de trabajo tengan el mismo tratamiento fiscal. Adicionalmente, en particular el Ministerio de Hacienda estima que para el caso de los trabajadores independientes sí existe la posibilidad de deducir los costos y gastos, cuando estos son significativos, por ejemplo en razón de la contratación de personal dependiente, caso en el cual los ingresos tienen

carácter no laboral, escenario donde es viable la mencionada detracción. Por ende, no puede inferirse la vulneración del principio de equidad tributaria.

Para resolver esta objeción debe partirse de la base de que la vigencia del principio de equidad tributaria tiene raigambre constitucional, por lo que su contenido y alcance no opera como una variante dependiente de la formulación legal de que se trate, pues con independencia de las fórmulas legales para definir la base gravable de un impuesto, el principio de equidad tributaria se impone. Por lo tanto, bien sea a partir de una consideración que se base en los sujetos o en la naturaleza de sus ingresos, este principio debe satisfacerse adecuadamente.

Además, no puede perderse de vista que la equidad tributaria es un asunto que se califica a partir del tratamiento que se otorga a los contribuyentes del impuesto de renta y no sobre los ingresos. Como se explicó en precedencia, uno de los mandatos que se deriva del principio en comento es la necesidad que el Legislador distribuya la carga tributaria teniendo en cuenta la capacidad económica del contribuyente, lo que necesariamente obliga a tener en cuenta a los sujetos pasivos y no necesariamente a la naturaleza de los ingresos. Igualmente, si bien el sistema cédular está fundado en la consideración de los ingresos, las condiciones particulares del contribuyente también son de interés del Legislador. Así, por ejemplo, se explicó en el fundamento jurídico 22 que mientras no concurre una regla particular que permite la detracción de los costos y gastos para los trabajadores independientes que laboran por cuenta propia, sí existe una regla de esa naturaleza respecto de los independientes que contraten cuando menos dos personas por un periodo no inferior a 90 días en el año. Por lo tanto, se evidencia que las condiciones particulares del sujeto también inciden en la definición de la base gravable para el impuesto de renta, incluso bajo el actual sistema cédular. De allí que la comparación sobre la cual los demandantes edifican el cargo es válida para discutir y concluir las dificultades que tiene frente a la equidad tributaria.

En lo que tiene que ver con lo señalado por el Ministerio de Hacienda, la Corte advierte que la premisa de su argumento se basa en una indebida igualación entre asalariados y trabajadores independientes, la cual da lugar al presente debate jurídico constitucional. En efecto, el razonamiento central del cargo planteado por los demandantes consiste en que los trabajadores independientes cuyos ingresos hacen parte de la cédula de rentas de trabajo no están legalmente habilitados para deducir los costos y gastos en que incurren para percibir dichos ingresos. La posición del Ministerio acepta esa premisa, pero a la vez considera que en un caso particular de trabajadores independientes (los que tienen trabajadores contratados en los términos de la ley tributaria), la detracción en comento si está autorizada por el Legislador, en la medida en que sus ingresos se imputan a la cédula de rentas no laborales. Esta comprensión del problema jurídico planteado, como es sencillo advertir, no resuelve la controversia objeto de análisis y, antes bien, confirma la inequidad que advierten los demandantes. Esto debido a que tratándose de los trabajadores independientes cuyos ingresos se imputan a la cédula de rentas de trabajo, efectivamente no es jurídicamente admisible la detracción de costos y gastos.

29.3. Ante esta dificultad, lo mismos intervinientes consideran que la inequidad es aparente, pues al ingresar los rubros percibidos por los trabajadores independientes a la cédula de rentas de trabajo, se hacen acreedoras de los beneficios propios de las mismas, en condiciones análogas que los asalariados. Sobre el particular, la Corte advierte que la adscripción a los trabajadores independientes de los beneficios propios de los asalariados, en lo que respecta a los factores para la depuración de la renta dentro de la cédula de ingresos laborales, no es un mecanismo que compense la imposibilidad de detracción de costos y gastos.

Para ello debe reiterarse la consideración realizada por la Sala en la **sentencia C-668 de 2015**^[31], en el sentido que dichos beneficios se aplican a las rentas netas que perciben los trabajadores asalariados, lo que es una situación diferente a la de los trabajadores independientes, para quienes los ingresos que perciben son brutos, hasta tanto precisamente no se descuenten dichos costos y gastos.

30. De este modo, solucionado afirmativamente el primer problema jurídico, la Corte asumirá la segunda controversia, relativa a si bajo el actual esquema de regulación fiscal, los trabajadores

independientes pueden detraer los costos y gastos en que incurren, lo que otorgaría eficacia al principio de equidad tributaria.

Al respecto, lo primero que se advierte es que, de la lectura de la norma acusada, se sigue válidamente que para el caso de la depuración de la cédula por rentas de trabajo se pueden restar únicamente (i) los ingresos no constitutivos de renta imputables a esa cédula; y (ii) las rentas exentas y deducciones imputables a esa cédula. Esto debido a que el artículo 336 del Estatuto Tributario no incorpora ninguna otra opción para el efecto, conclusión que incluso es reiterada en las normas reglamentarias sobre la materia, explicadas en el apartado sobre la admisibilidad del cargo de inconstitucionalidad.

Al analizar el contenido de los artículos 36 a 57-2 del Estatuto Tributario, que enlistan los ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, no se encuentra que los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes hagan parte de ese concepto. Asimismo, estos rubros no tienen la condición de rentas exentas de trabajo de que trata el artículo 206 del Estatuto Tributario, ni tampoco de otras normas que confieren ese carácter a otras rentas. Sobre este particular, debe resaltarse que el parágrafo 4° de dicho artículo, que luego de lo decidido en la sentencia C-668 de 2015 permitía detraer los costos y gastos del trabajador independiente, fue expresamente derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

Además, la inexistencia de una regla particular que permita la detracción en comento se confirma por el hecho que la misma sí es posible bajo la actual regulación, pero exclusivamente dentro de la cédula de rentas no laborales y cuando se trate de trabajadores independientes que tengan a su vez personas a cargo para el ejercicio de su labor, al igual que en el caso de las rentas de capital. En efecto, como se explicó en precedencia, el artículo 340 del Estatuto Tributario señala que los *“honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por al menos noventa (90) días continuos o discontinuos, dos (2) o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad, serán ingresos de la cédula de rentas no laborales. En este caso, ningún ingreso por honorario podrá ser incluido en la cédula de rentas de trabajo.”* Igualmente, el parágrafo del artículo 341 del Estatuto Tributario deja claro que en la depuración de las rentas no laborales *“podrán ser aceptados los costos y los gastos que cumplan con los requisitos generales para su procedencia establecidos en las normas de este Estatuto y que sean imputables a esta cédula.”* De manera análoga y para el caso de las rentas de capital, el parágrafo del artículo 339 reproduce idéntico contenido normativo sobre la depuración de la renta cedular.

A juicio de la Corte, esta última comprobación es de la mayor trascendencia para la solución del problema jurídico materia de la presente decisión. En efecto, cuando el Legislador ha concluido, bajo el actual esquema de regulación del impuesto de renta, que los costos y gastos pueden detraerse en la depuración de la renta líquida, así lo ha indicado de manera expresa. Por lo tanto, en la medida en que una regulación de ese mismo carácter no fue prevista tratándose de los trabajadores independientes que, al no tener más de dos personas contratadas, sus ingresos se consideran como rentas de trabajo, se concluye que la detracción de costos y gastos no está permitida dentro la cédula correspondiente y que regula la norma demandada.

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

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

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

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

En tercer lugar, el artículo 26 del Estatuto Tributario hace referencia exclusiva a los costos, con exclusión de los gastos, a pesar de que se trata de conceptos diferentes. Los costos, de acuerdo con los marcos técnicos normativos contables vigentes y en particular las normas internacionales de contabilidad – NIC (NIC 16), [referencia que se muestra pertinente en los términos del párrafo 4° del artículo 21-1 del Estatuto Tributario], consisten en el “*importe efectivo o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, de la NIIF 2 Pagos basados en acciones.*”^[32] Asimismo, la definición de gastos se obtiene del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF, cuya sección 4.25b prevé que los gastos son “*los decrementos en los beneficios económicos producidos a lo largo del periodo contable, bien en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio y no están asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos, ni con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.*”^[33]

No corresponde a la Sala en esta sentencia hacer una valoración sobre el alcance de las definiciones anteriores, propias de la actividad contable. Basta evidenciar, a efectos de la resolución del cargo propuesto, que los conceptos costos y gastos corresponden a realidades económicas diferenciadas, razón por la cual la fórmula general de depuración de la renta líquida de que trata el artículo 26 del

Estatuto Tributario no es suficiente para fundamentar la mencionada detracción. Por lo tanto, la exequibilidad planteada por el Procurador General no resulta acertada.

Conclusiones

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

De otro lado, también se demuestra la afectación del principio de equidad tributaria por el hecho que la imposibilidad legal de detracción de los costos y gastos mencionados puede tornar el impuesto en confiscatorio. Esto en el escenario en que tales rubros superen los ingresos, caso en el cual la depuración de la renta líquida, al no poder detraer los costos y gastos, obligaría al trabajador independiente a declarar y pagar el impuesto de renta, a pesar de la ausencia material de ingresos. Al respecto, debe resaltarse que la razón de la decisión prevista en la sentencia C-668 de 2015 configura precedente para resolver esta materia, en la medida en que dicho fallo resolvió un problema jurídico análogo, en el que también se analizaba la incompatibilidad entre el principio de equidad tributaria y la inexistencia de un mecanismo para la detracción, en la base líquida gravable del impuesto de renta, de los costos y gastos en que incurren los trabajadores independientes. En consecuencia, la Sala reitera las reglas jurisprudenciales establecidas por dicho precedente.

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

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

Afectaciones realizadas: [\[Mostrar\]](#)

Cópiese, notifíquese, comuníquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Presidente

Con salvamento de voto

CARLOS BERNAL PULIDO

Magistrado

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

En comisión de servicios

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ

Magistrado

Con salvamento de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General