

COMUNICADO DE PRENSA No. 49 DE 28 DE OCTUBRE DE 2015

EXPEDIENTE D-10678 - SENTENCIA C-668/15 (Octubre 28)

M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado

LA CORTE DETERMINÓ QUE EN APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, EL LEGISLADOR NO PUEDE PROHIBIR A LOS EMPLEADOS CUYOS PAGOS Y ABONOS NO PROVENGAN DE UNA RELACIÓN LABORAL, LEGAL O REGLAMENTARIA, SOLICITAR EL RECONOCIMIENTO FISCAL DE COSTOS Y GASTOS DISTINTOS DE LOS PERMITIDOS A LOS TRABAJADORES ASALARIADOS

**LEY 1739 DE 2014
(Diciembre 23)**

Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones

ARTÍCULO 206. RENTAS DE TRABAJO EXENTAS. Están gravados con el impuesto sobre la renta y complementarios la totalidad de los pagos o abonos en cuenta provenientes de la relación laboral o legal y reglamentaria, con excepción de los siguientes:

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

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

Salario mensual Parte
Promedio No gravada %
Entre 350 UVT Y 410 UVT el 90%
Entre 410 UVT Y 470 UVT el 80%
Entre 470 UVT Y 530 UVT el 60%

Entre 530 UVT Y 590 UVT el 40%
Entre 590 UVT Y 650 UVT el 20%
De 650 UVT el 0%

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

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

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

7. En el caso de los Magistrados de los Tribunales y de sus Fiscales*, se considerará como gastos de representación exentos un porcentaje equivalente al cincuenta por ciento (50%) de su salario. Para los Jueces de la República el porcentaje exento será del veinticinco por ciento (25%) sobre su salario.

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

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

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

10. El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitada mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor

total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral.

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

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

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

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

2. Decisión

Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión "*Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas*

por cuenta y riesgo del contratante" contenida en el párrafo 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014.

3. Síntesis de los fundamentos

En esta oportunidad, le correspondió a la Corte establecer, si la modificación introducida al artículo 206 del Estatuto Tributario por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014, vulnera el principio de equidad tributaria por prohibir a los empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral o legal y reglamentaria, solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante.

Para resolver este cargo, la corporación comenzó por precisar el contenido del aparte normativo acusado, el cual hace parte de la regulación de las rentas de trabajo gravadas con el impuesto a la renta, a la vez que aquellas rentas que están exentas de este impuesto. De igual modo, el concepto de equidad tributaria, principio consagrado en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política, el cual se ha entendido como un desarrollo específico del principio de igualdad en materia de tributos. La jurisprudencia ha señalado que este principio incorpora el mandato de generalidad de la tributación, en tanto parte de asumir que la carga tributaria se distribuye entre todas las personas con capacidad de pago, aunque va más allá al fijar criterios sobre la forma en que debe llevarse a cabo dicha distribución de las cargas fiscales, incluyendo una exigencia de equidad horizontal según la cual el sistema tributario debe tratar de idéntica manera a las personas que antes de tributar, gozan de la misma capacidad económica, de modo que queden situadas en el mismo nivel después de pagar sus contribuciones. Así mismo, ha indicado que la equidad tributaria también comporta un mandato de equidad vertical, identificado con la exigencia de progresividad, que ordena distribuir la carga tributaria de manera tal, que quienes tienen mayor capacidad económica soporten una mayor cuota de impuesto.

En el caso concreto, la Corte encontró que la prohibición establecida en el párrafo 4 del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014 transgrede el principio de equidad tributaria en su dimensión vertical, en la medida en que desconoce la capacidad de pago de los empleados cuyos pagos o abonos 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: f/j 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.

Frente a los argumentos expuestos por algunos intervinientes a favor de la extensión del beneficio de la renta de trabajo exenta correspondiente al 25% de los pagos laborales prevista en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, la Corte observó que esta cuestión no corresponde a la controversia planteada en la presente demanda y que en todo caso, dicha extensión no conjuraría la inequidad entre los grupos de sujetos que hacen parte de la categoría de empelados, pues esa renta exenta para los trabajadores dependientes se calcula con base en sus ingresos netos, en la medida en que no incurren en gastos para la prestación de los servicios, mientras que la aplicación de ese beneficio, en vigencia del precepto acusado, se aplica sobre la renta bruta de los empleados sin relación laboral.

A juicio de la Corte, la disposición acusada comporta un sacrificio del principio de equidad tributaria, en la medida en que desconoce la real capacidad económica de un grupo de contribuyentes y genera una tributación paritaria con los empleados asalariados, quienes cuentan con una mayor capacidad económica, pues por la forma en que prestan sus servicios personales no incurren en los costos y gastos que deben sufragar los empleados que prestan servicios personales por su cuenta y riesgo. En consecuencia, procedió a declarar inexecutable el aparte demandado del parágrafo 4 del Artículo 206 del Estatuto Tributario.

4. Salvamentos y aclaraciones de voto

Los magistrados **Luis Guillermo Guerrero Pérez, Gabriel Eduardo Mendoza Martelo y Luis Ernesto Vargas Silva** se apartaron de la decisión anterior, toda vez que en su concepto, la Corte ha debido inhibirse de emitir una decisión de fondo sobre la constitucionalidad de la norma demandada. A su juicio, el cargo de inconstitucionalidad examinado, al igual que ocurría con el cargo de violación del principio de igualdad, carecía de claridad, certeza, especificidad y de la suficiencia requeridas, para permitir un examen y decisión de mérito. Señalaron que la argumentación de la demanda carecía de un hilo

conductor que indicara en qué consiste la violación de la Constitución y cuál era el contenido normativo cierto y específico que se demandaba, en la medida en que se exponen diversos razonamientos globales, pero no se señalan argumentos concretos sobre la contradicción entre la norma acusada y el principio de equidad tributaria. Por estas razones, manifestaron su salvamento de voto.

Las magistradas **María Victoria Calle Correa** y **Myriam Ávila Roldán** anunciaron la presentación de aclaraciones de fondo referentes a la aptitud del cargo de violación de la igualdad que, en su criterio, ha debido también ser analizado por la Corte en este proceso.