

Equidad en la tributación del trabajo, actividad económica constitucionalmente protegida

Equal tax Sacrifice on Labour Incomes. Economic Activity that is Constitutionaly Protected

Equidade na tributação do trabalho, atividade econômica constitucionalmente protegida

ANDRÉS ESTEBAN ORDÓÑEZ PÉREZ¹

Universidad Externado de Colombia - Bogotá, Colombia

Fecha de recepción: 16 de marzo de 2016
Fecha de aprobación: 30 de mayo de 2016

Página inicial: 111
Página final: 154

Resumen

Los ingresos que tienen su causa en la realización de trabajo personal, en Colombia, jurídicamente pueden tener su origen en: 1) los contratos laborales; 2) las relaciones legales y reglamentarias y 3) otros contratos o relaciones que no son laborales ni corresponden a una relación legal y reglamentaria. Para los tres casos, el ordenamiento tributario colombiano establece una serie de gravámenes frente a los cuales la distinción entre trabajo dependiente (casos 1 y 2) y trabajo no dependiente (caso 3), no tendría mayor utilidad, pues dichas categorías, si estuvieran definidas, servirían para distinguir la naturaleza de la relación contractual aplicable y así determinar sus consecuencias, pero en principio no deberían tener incidencia sobre la imposición de los tributos que gravan los ingresos que se originan por la realización de la misma actividad económica, institución constitucionalmente protegida.

1 Especialista en Derecho Tributario y en Derecho Tributario Internacional, abogado, investigador del Centro de Estudios Fiscales y profesor de la Universidad Externado de Colombia. Candidato a magister en Derecho Público. andrese.ordonez@uexternado.edu.co - andresteban29@gmail.com

* Este artículo puede citarse de la siguiente forma: Andrés Esteban Ordóñez Pérez. *Equidad en la tributación del trabajo, actividad económica constitucionalmente protegida*, Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 74, pág. 111, Bogotá D.C., mayo 2016.

Hablamos principalmente del Impuesto de Renta y los aportes a la seguridad social, sin perjuicio de otros que pueden tener como supuesto de hecho la realización económica de aquello que entendemos como trabajo, de las cuales derivan ciertos ingresos.

Dentro de ese contexto, el presente documento expone la investigación jurídica cuyo objeto fue verificar si el tratamiento tributario de los ingresos del trabajo – en las dos modalidades clásicamente reconocidas (dependiente y no dependiente)-, responde a un tratamiento equitativo, en términos constitucionales aceptados por la jurisprudencia.

De comprobarse lo anterior, además de vulnerarse el principio de equidad señalado en el Sistema Tributario, si iría en contra de uno de los fundamentos y fines la de Hacienda Pública, el cual es la redistribución de la riqueza.

Palabras clave

Equidad, Ponderación, Proporcionalidad, Rentas del trabajo, Impuesto de Renta personas naturales, Contribuciones a la seguridad social.

Abstract

Labour incomes in Colombia could have its legal cause on: a) employment relations b) law a regulatory relations (public employee) and c) other different relation wich does not response to the other named. For the three cases, the colombian law establish some taxes or contributions in wich does not may apply the distinction between dependant or not dependant work realations, and it does not have any utility because those categories could guide us to distinct the contractual relation applicable and then determine its law consequences, but, in principle, may not have incidence on the tax imposition over the labour incomes, taking into account that the work, itself, is an institution constitutionally protected in Colombia.

Those taxes or levies are principally the income tax and the social contributions, withdraw the existence of other taxes or charges.

In this contest, the follow article expose the constitutional and legal research concerning to prove if the tax treatment to the labour incomes –in the two classical ways to do it (dependant and not dependant relations)– response to an equal sacrifice based on equity, by the terms of the Constitutional Colombian Court.

If it is proved, moreover than violet the equal sacrifice principle based on equity, it treatment goes against the social income distribution, wich is one of the objectives of the public finance law.

Keywords

Equal sacrifice, Weighting, Proportionality principle, Proportionality test, Labour income, Income tax, Wages and salaries, Social contributions.

Resumo

Os ingressos do trabalhador na Colômbia juridicamente, podem ter a sua origem 1) nos contratos de trabalho; 2) nas relações legais e regulamentárias e 3) em outros contratos ou relações que não são laborais nem correspondem a uma relação legal e regulamentária. Para os três casos, o ordenamento tributário colombiano estabelece uma série de gravames frente aos quais a distinção entre trabalhador dependente (caso 1 e 2) e trabalhador não dependente (caso 3), não teria muita utilidade, pois ditas categorias, se estivessem definidas, serviriam para distinguir a natureza da relação contratual aplicável e assim determinar as suas consequências, mas em princípio não deveriam ter incidência sobre a imposição dos tributos que gravam os ingressos que se originam pela realização de um trabalho, instituição constitucionalmente protegida.

Falamos principalmente do imposto de Renda, os aportes à Segurança Social, sem prejuízo de outro que podem ter como ato jurídico de base a realização económica de trabalho, das quais derivam certos ingressos.

Dentro desse contexto, o presente documento expõe a investigação jurídica cujo objeto foi comprovar se o tratamento tributário dos ingressos do trabalho -nas duas modalidades classicamente reconhecidas (dependente e não dependente) -, responde a um tratamento equitativo, em termos constitucionais aceitados pela jurisprudência.

De comprovarse o anterior, além de vulnerar o princípio de equidade assinalado no Sistema Tributário, vai contra um dos fundamentos e fins da Fazenda Pública, o qual é a redistribuição da riqueza.

Palavras-chave

Equidade, Ponderação, Proporcionalidade, Rendas do trabalho, Imposto de Renda pessoas naturais, Contribuições à segurança social.

Sumario

Introducción; 1. Equidad Tributaria. ¿Qué entendemos por ella? ¿Cómo aplicarla?, 1.1. Equidad, 1.2. Aplicación de la equidad, 1.3. Equidad en materia tributaria; 2. Trabajo y rentas del trabajo, 2.1. ¿Qué entendemos por trabajo y por rentas

del trabajo?, 2.1.1. *Concepto de trabajo en el Impuesto de Renta*, 2.2. Tratamiento con el Impuesto de Renta y seguridad social, 2.2.1. *Tratamiento en el Impuesto de Renta*, 2.2.2. *Tratamiento en la seguridad social*, 2.2.3. *Breve mención a otros tributos*, 2.3. Análisis de la equidad, 2.4. La propuesta de reforma; 3. Conclusiones y recomendaciones; 4. Bibliografía.

Introducción

El presente documento expone parte de la investigación realizada en el marco de la Línea de Investigación Análisis Crítico de las Fuentes de Derecho Tributario del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado desde el año 2012, con motivo de los cambios en el Impuesto de Renta de las personas naturales en Colombia. Tiene por objeto analizar el principio de igualdad en el tratamiento de las rentas de trabajo, desde la perspectiva de la aplicación del Impuesto sobre la Renta y de las contribuciones a la seguridad social.

Para lo anterior, el análisis parte de la situación constitucional del trabajo (tanto dependiente como no dependiente) y de la situación tributaria que tienen los ingresos que se originan como contraprestación a la explotación de la propia fuerza laboral. Como tal, corresponde a un estudio jurídico y para ese cometido se analizaron las fuentes correspondientes y se hizo uso de las herramientas de análisis que la Corte Constitucional ha esbozado en su jurisprudencia. Por lo anterior, el documento presentado también expone algunas observaciones críticas sobre la forma de interpretación de los principios constitucionales tributarios que se ha desarrollado en la Jurisprudencia Constitucional y que actualmente se aplica en Colombia.

Por último, el trabajo analiza la propuesta de unificar la carga tributaria proveniente del Impuesto sobre la Renta y de la Seguridad Social, como una medida idónea para conseguir el cumplimiento del principio de igualdad en la tributación de este tipo de ingresos.

El análisis que presentamos parte de una comprensión amplia del fenómeno financiero público y, para efectos y fines de este estudio, tiene como premisa el hecho evidente de que la explotación de la fuerza del trabajo propio, de forma no gratuita, genera flujos positivos de recursos para quien lo realiza, en virtud de varios tipos de relaciones jurídicas contractuales o legales, los cuales no se asemejan, por sus características, cantidad, significado y protección constitucional, al flujo financiero de recursos que se generan por la explotación de cualquier tipo de capital.

Para terminar esta introducción debemos precisar que en el documento no se analizan la problemática que presentan la imposición sobre las rentas de ca-

rácter mixto, las cuales involucran la subcontratación de trabajo y la puesta en marcha de un capital, por mínimo que sea; tampoco se analizan las problemáticas que surgen en aquellas situaciones que surgen a partir de otras relaciones que en cierta medida se alejan de la relación de trabajo propio y responden a figuras contractuales atípicas muchas veces, como los contratos de colaboración empresarial, el trabajo cooperativo, las labores dentro de juntas directivas y órganos consultivos y/o decisión, entre otras relaciones que sin perjuicio de la existencia de una explotación de la fuerza laboral propia, obedecen a otras dinámicas económicas.

Así mismo, aclaramos que si bien la propuesta inicial fue elaborar un documento donde se expusieran desde una perspectiva crítica los cambios en el Impuesto sobre la Renta de las personas naturales que desde el año 2011 venían ocurriendo en el país, el resultado que presentamos debe entenderse como parte de un análisis más integral. Dicho marco se justifica por las siguientes circunstancias: a) El escenario político que desde el inicio del primer Gobierno de Juan Manuel Santos se generó en relación con la necesidad de una reforma tributaria estructural y los intentos de realizar dicha reforma de manera gradual. b) La cantidad de documentos y eventos (de todos los tipos y calidades) de divulgación principalmente que por el anterior motivo y principalmente desde la Ley 1607 de 2012 se presentan sobre el tema. c) El ambiente internacional que desde la crisis del año 2008 existe sobre la necesidad de revisar los sistemas tributarios de los países occidentales y d) la publicación del informe final de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria.

Con todo, esperamos que el presente documento sirva de punto de partida hacia una reflexión más profunda en Colombia, sobre el papel de la tributación de los ingresos del trabajo y del Sistema de Seguridad Social Integral, como herramientas de política económica de redistribución de la riqueza dentro de un sistema económico no socialista.

1. Equidad tributaria. ¿Qué entendemos por ella? ¿Cómo aplicarla?

La equidad está señalada como principio del sistema tributario, esto es, conforme ha sido entendido y aceptado tanto por la Corte Constitucional como por la comunidad académica, disposiciones jurídicas que contienen mandatos de optimización², para cuya aplicación, especialmente en casos de conflicto, es necesari-

2 Una de las ideas más importantes de la teoría del derecho contemporáneo, tanto en el mundo anglosajón como en el derecho continental, es que los ordenamientos jurídicos no están compuestos exclusivamente por reglas, es decir, por el tipo tradicional de normas jurídicas, sino también por principios. (Bernal; 2008.

rio realizar una ponderación, en el marco de ciertas reglas y de otros postulados como el de proporcionalidad, los cuales deben ser revelados por los tribunales constitucionales al momento de realizar juicios de constitucionalidad.

Si bien no es objeto del presente documento presentar el desarrollo de la jurisprudencia en materia de aplicación de principios, y especialmente de los principios tributarios, a efectos de analizar la equidad tributaria de los ingresos del trabajo, es preciso dejar sentadas ciertas premisas a partir de las cuales se realizó la investigación y sobre las que se señalaran ciertas consideraciones de carácter general, tendientes a la revisión de los criterios utilizados al momento de aplicar en un caso concreto los principios del sistema tributario.

1.1. Equidad

La equidad es un concepto milenario sobre cuyo significado, aplicación y corrección se han escrito muchas letras. En cuanto a principio constitucional, se encuentra implícito dentro del Derecho Fundamental a la Igualdad, del cual se entiende una materialización en dos vertientes: una vertical y otra horizontal. Según la primera, se prescribe un mandato de distinción en razón de la diferencia, especialmente ante sujetos o grupos especialmente protegidos; en virtud de la segunda se debe verificar el trato igual a las personas o a los grupos ubicados en una misma situación y, por tanto, excluir tratos diferenciales injustificados.

1.2. Aplicación de la equidad

Dada una determinada legislación, una de las preguntas centrales a resolver dentro de un juicio de constitucionalidad contra la misma, es ¿Cómo realizar dicho juicio? Bernal (2008), señala que para evitar la invasión de la órbita del legislador por parte de los jueces constitucionales, han sido propuestas una pluralidad de pautas de actuación judicial que se relacionan especialmente con los métodos de interpretación constitucional. En ese sentido, precisa el autor, el juez logra mantenerse en el lugar que le corresponde, asegura de forma pertinente la supremacía de la Constitución y la integridad de los derechos fundamentales, y no representa un peligro para el funcionamiento de la democracia (Bernal; 2008. 38). Con base en lo anterior, señala el profesor que una sentencia de constitucionalidad representa una decisión correcta solo si está correctamente justificada, lo cual debe analizarse a la luz de la racionalidad, la razonabilidad y el principio de proporcio-

95). De esta manera, afirma Bernal, se impuso la convicción que junto a las reglas de estructura condicional hipotética, existen los principios, cuyo reconocimiento implica a su vez el reconocimiento de una nueva forma de aplicación del derecho: la ponderación (Bernal; 2008. 96). Los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas que juegan en sentido contrario. (Alexy; 2002. 95).

nalidad, que son los criterios para la valoración de los argumentos interpretativos de las disposiciones legislativas y constitucionales, los cuales a su vez sirven de criterios valorativos mediante los cuales la comunidad política y jurídica examina la corrección de las decisiones de la Corte Constitucional. (Bernal; 2008. 61).

Dentro de ese contexto, el denominado principio de proporcionalidad es actualmente el criterio valorativo que aplican los tribunales constitucionales continentales, incluyendo el colombiano con sus particularidades, al momento de realizar juicios de constitucionalidad de leyes que afectan derechos fundamentales. Este principio está compuesto por tres sub-principios: a) idoneidad, b) necesidad, y c) estricta proporcionalidad. Cada uno de estos expresa una exigencia que toda intervención en los derechos fundamentales debe cumplir. (Bernal; 2014. 52).

Lo anterior es aceptado por la Corte Colombiana y por la academia nacional e internacional, especialmente aquella avocada al estudio del Derecho Constitucional contemporáneo³. Nuestra Corte lo ha señalado respecto de la forma de aplicar los derechos fundamentales, a los cuales se les otorga una estructura de principios⁴.

En relación al principio de equidad, debemos señalar que fue precisamente en la órbita de aplicación del principio de igualdad que la cual la Corte comenzó a desarrollar de forma reiterada la aplicación de la ponderación y del juicio de proporcionalidad lo cual conllevó la creación de un juicio de corrección muy al estilo colombiano, el cual integra parte de los test de aplicación de principios de origen norteamericano con el juicio de proporcionalidad desarrollado a nivel de las Cortes Europeas (Bernal; 2008. 266). Lo anterior tuvo como consecuencia que en la actualidad se entiende que frente a la vulneración de Derechos Fundamentales, se debe dar aplicación a test de diferentes intensidades según el caso analizado:

- a) Un test débil o leve, donde para que la medida sea ajustada a la constitución solo requiere que tenga un objetivo y medio legítimo – justificado - y que dicha medida sea potencialmente adecuada para lograr el fin propues-

3 Díez Picazo (2003) señala que dada la abundancia de normas con estructura de principios, la técnica predominante no es la subsunción, como ocurre en casi todos los sectores del ordenamiento, sino la ponderación. (Díez - Picazo; 2003. 40).

4 Los derechos mantienen una estructura de principios, por lo cual, al hacer referencia al principio de igualdad nos estaremos refiriendo al derecho fundamental a la igualdad o viceversa. Al respecto, la Corte adoptó el principio de proporcionalidad, inicialmente y de forma constante, para efectos de aplicación del derecho a la igualdad (Bernal; 2008).

5 Posteriormente la Corte amplió el criterio de corrección de la proporcionalidad a la aplicación de otros Derechos Fundamentales diferentes a la igualdad, los cuales tienen también una estructura de principios, sin embargo, y para efectos de nuestro interés, debemos afirmar que para la aplicación del principio de equidad tributaria, dicho criterio de uso de diferentes intensidades de test se aplica de manera reiterada y constituye el criterio base de muchas de las decisiones de la Corte en materia tributaria.

to⁶. Este escrutinio débil responde a las materias tributarias que nos ocupan, y privilegia el principio democrático.

Este test se aplica por regla general en materias tributarias, donde se ha *reiterado la amplia libertad de configuración para la creación, modificación y eliminación de los tributos*⁷.

- b) Un test estricto, en el cual se requiere que el objetivo sea imprescindible, la medida indispensable para lograrlo, y se deben agotar todos los pasos del juicio de proporcionalidad europeo, el cual incluye incluso la realización de las fórmulas de pesos aceptadas por parte de la Doctrina. En la Sentencia C-015 de 2014 señaló la Corte: *“El test estricto es el más exigente, pues busca establecer que si el fin es legítimo, importante e imperioso y si el medio es legítimo, adecuado y necesario, es decir, si no puede ser remplazado por otro menos lesivo. Este test incluye un cuarto objeto de análisis: si los beneficios de adoptar la medida exceden claramente las restricciones impuestas sobre otros principios y valores constitucionales”*.

En la versión del escrutinio estricto de la jurisprudencia Colombiana, los criterios sospechosos de diferenciación – o criterios potencialmente discriminatorios – son aquellos que: 1. Aparecen incluidos en los mandatos de igualdad tipificados por la Constitución – el mandato genérico del artículo 13 o los mandatos específicos de los artículos 19, 43 y 53 – 2. Restringen derechos fundamentales y 3. Afectan de manera desfavorable a “minorías o grupos sociales que se encuentran en condiciones de debilidad manifiesta” cuya especial protección a cargo del Estado aparece prescrita por los artículos 7° y 13. (Bernal; 2008. 268).

- c) Un test intermedio, cuyos orígenes se encuentran en los juicios contra las *affirmative actions* y que en Colombia también ha sido utilizado en casos que analizan la constitucionalidad de leyes que establecen beneficios o tratos preferenciales para un grupo en específico (discriminación positiva)⁸,

6 En la Sentencia C-015 de 2014 señaló: *“Según su grado de intensidad, este test puede tener tres grados: estricto, intermedio y leve. Para determinar cuál es el grado de intensidad adecuado a un caso sub iudice, este tribunal ha fijado una regla y varios criterios, como se da cuenta enseguida. La regla es la de que al ejercer el control de constitucionalidad se debe aplicar un test leve, que es el ordinario. Este test se limita a establecer la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último adecuado para lograr el primero, valga decir, a verificar si dichos fin y medio no están constitucionalmente prohibidos y si el segundo es idóneo o adecuado para conseguir el primero. Esta regla se fórmula a partir de dos importantes consideraciones: el principio democrático, en el que se funda el ejercicio de las competencias del legislador, y la “presunción de constitucionalidad que existe sobre las decisiones legislativas”. El test leve busca evitar decisiones arbitrarias y caprichosas del legislador, es decir, decisiones que no tengan un mínimo de racionalidad. El test leve ha sido aplicado por este tribunal en casos en que se estudian materias económicas, tributarias o de política internacional, (...)”*.

7 Sentencia C-222 de 1995.

8 Sentencia C-445 de 1995. *“Existen grados o intensidades diferentes del análisis de la razonabilidad de un trato diferente donde en el juicio débil basta que la clasificación sea potencialmente adecuada para*

en el cual básicamente se tiende a realizar una lectura sistemática de la Constitución Económica⁹.

Aunque para el caso de la aplicación de principios de orden financiero, incluyendo los tributarios, son posibles críticas profundas, tanto respecto del método o criterio inventado por la Corte, como de los criterios en los cuales se inspiró – modelo norteamericano y modelo continental europeo –, por el objeto de estudio presentado no abordaremos dicha labor; sin perjuicio de lo anterior, señalaremos que los principios incluidos en la constitución financiera son instrumentales, pues no tienen un fin en sí mismo, sirviendo como herramientas para la realización de los fines del Estado, y que, por otro lado, por su misma naturaleza financiera, su concreción es de carácter técnico, esto es, se resume en una medida contable, medible..

En ese sentido, a partir de lo señalado por la Corte, entenderemos que la forma de aplicar los principios tributarios también es la ponderación, para lo cual la Corte hace uso de un criterio propio, según el cual el juicio de constitucionalidad puede tener varias intensidades dependiendo del caso analizado, y que para el caso de las decisiones en materia económica y tributaria, el test es por regla general de carácter leve, aunque se admite la aplicación de un test intermedio y un test estricto en ciertos casos que han sido más o menos parametrizados por la Corte. Precisamente en materia de equidad se ha desarrollado una doctrina en materia de test intermedio.

Con lo anterior a continuación precisaremos el concepto de equidad que maneja la Corte, para después entrar a revisar su cumplimiento en el Sistema tributario, en el caso de las rentas del trabajo.

1.3. Equidad en materia tributaria

El principio de equidad tributaria es entendido por la Corte como una manifestación del principio de igualdad¹⁰ concretado en materia tributaria, la cual debe ser entendida como la materialización de dicho Derecho Fundamental, el cual tiene

obtener resultados admisibles, mientras que, conforme al “test” estricto, la diferencia de trato debe ser necesaria, y el objetivo buscado debe ser imperioso”.

9 En la Sentencia C-015 de 2014 señaló: “Entre los extremos del test leve y del test estricto está el test intermedio, que se aplica por este tribunal cuando se puede afectar el goce de un derecho no fundamental o cuando hay un indicio de arbitrariedad que puede afectar la libre competencia. Este test busca establecer que el fin sea legítimo e importante, sea porque promueve intereses públicos valorados por la Constitución o por la magnitud del problema que el legislador busca resolver, y que el medio sea adecuado y efectivamente conducente para alcanzar dicho fin”.

10 En Sentencia C-1107 de 2001 señaló: “mientras el derecho a la igualdad corresponde a un criterio universal de protección, el principio de equidad adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario, como límite al ejercicio de la potestad de configuración normativa del Legislador”.

las dos facetas señaladas Equidad Horizontal y Equidad Vertical. En la Sentencia C-643 de 2002, señaló: *“El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscrib[e] formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual”*.

Así las cosas, en un caso concreto, resulta relevante el entendimiento sobre la forma de aplicar los principios constitucionales, en este caso también predicables de los principios tributarios, lo cual fue señalado en la primera parte del documento, pero de lo que debemos destacar que en materia de equidad la Corte ha insistido la posibilidad de realizar un test intermedio e incluso un test estricto, bajo ciertos parámetros en los cuales se debe verificar: *(i) el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente, (ii) se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente y (iii) el tributo es, o tiene implicaciones confiscatorias ya que no puede haber tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad privada o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares*¹¹.

A lo anterior debemos añadir que en reiteradas ocasiones la jurisprudencia ha establecido la necesidad de un punto de comparación válido que permita realizar un juicio de igualdad preciso. En el presente análisis, dicho punto de comparación es el trabajo como concepto unitario y de rango constitucional, lo cual describiremos a continuación. Así mismo, la Corte ha precisado que, en caso de existir criterios sospechosos dentro de las disposiciones analizadas, tales como raza, sexo, credo, etnia y en general aquellos señalados en el artículo 13 de la Constitución, se utilizará un test más estricto.

En ese sentido, en materia tributaria, la equidad debe analizarse en cada caso en concreto. Para efectos de nuestro estudio, nuestro caso son las rentas del trabajo, institución que es protegida a nivel constitucional.

11 Estos criterios han sido reiterados en Sentencia C-668 de 2015 pero datan de varios pronunciamientos como el contenido en las sentencias C-406 de 1996, C-876 de 2002 y C-748 de 2009. Particularmente frente al criterio confiscatorio, la Corte precisó en Sentencia C-1003 de 2004 señaló que se entiende que así, *“cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia”*, lo cual creemos resulta extremo.

2. Trabajo y rentas del trabajo

2.1. ¿Qué entendemos por trabajo y por rentas del trabajo?

El trabajo es una institución social, propia y connatural al ser humano, que puede ser y ha sido entendido, descrito y estudiado desde muchos ámbitos del saber y de la realidad humana; desde la religión, la económica política, el derecho, la antropología, etc. Por tanto, el concepto de trabajo dependerá del ámbito desde el cual se plantee el discurso.

Ahora, sin perjuicio del alcance jurídico del presente documento, el punto de partida es el concepto del trabajo como actividad económica, como esfuerzo físico o intelectual del ser humano, el cual, como se podrá apreciar, está protegido en todas sus modalidades por la Constitución.

En el ámbito constitucional el Trabajo aparece mencionado en el Preámbulo¹² y según el artículo 1° constituye un principio fundante del Estado Colombiano¹³. Así mismo, goza de especial protección, en todas sus modalidades, por virtud de los artículos 25 y 53 de la Carta¹⁴. El artículo 25 señala: *“El trabajo es un derecho y una obligación social y goza, en todas sus modalidades, de la especial protección del Estado. Toda persona tiene derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas”*.

Pese a lo anterior, pareciera que el concepto del trabajo en sí mismo no ha resultado del todo relevante para el legislador y solo las consecuencias, las características, sus clases, entre otras manifestaciones de su existencia han sido definidas y reguladas por el ordenamiento infra constitucional, por lo cual, no encontramos un concepto explícito de trabajo en el Ordenamiento Jurídico Colom-

12 *“El pueblo de Colombia en ejercicio de su poder soberano, representado por sus delegatarios a la Asamblea Nacional Constituyente, invocando la protección de Dios, y con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo, (...)”*.

13 *“Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo”*.

14 **“ARTÍCULO 53.** El Congreso expedirá el estatuto del trabajo. La ley correspondiente tendrá en cuenta por lo menos los siguientes principios mínimos fundamentales:

Igualdad de oportunidades para los trabajadores; remuneración mínima vital y móvil, proporcional a la cantidad y calidad de trabajo; estabilidad en el empleo; irrenunciabilidad a los beneficios mínimos establecidos en normas laborales; facultades para transigir y conciliar sobre derechos inciertos y discutibles; situación más favorable al trabajador en caso de duda en la aplicación e interpretación de las fuentes formales de derecho; primacía de la realidad sobre formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales; garantía a la seguridad social, la capacitación, el adiestramiento y el descanso necesario; protección especial a la mujer, a la maternidad y al trabajador menor de edad. El estado garantiza el derecho al pago oportuno y al reajuste periódico de las pensiones legales. Los convenios internacionales del trabajo debidamente ratificados, hacen parte de la legislación interna. La ley, los contratos, los acuerdos y convenios de trabajo, no pueden menoscabar la libertad, la dignidad humana ni los derechos de los trabajadores”.

biano, lo cual puede devenir, como se verá más adelante, en tratos desiguales para sus diferentes formas de realización y sus diferentes formas de remuneración, lo cual va en contra de la unicidad del concepto constitucional de trabajo implícito en la Carta de 1991, señalado en los artículos mencionados y a cuya exposición juiciosa se dedicó el Profesor Jorge Manrique (2013), todo lo cual constituye, el punto de referencia en el desarrollo de la presente investigación.

En resumen, del conjunto de la normatividad laboral se concluye que existen dos grandes y clásicas formas de trabajo, sin perjuicio de las nuevas modalidades. En oposición al trabajo dependiente, el trabajo no dependiente es comprendido como aquel realizado por una persona natural¹⁵, mediante contrato civil o comercial, y que se caracteriza por que no cumple con las características de dependencia y subordinación continua que el trabajo dependiente implica¹⁶ y por tanto, no se rige por las normas del Derecho Laboral.

La Corte Constitucional afirmó en el la Sentencia C-397 de 2006, frente a la normatividad laboral, que no hay razón jurídica para realizar un juicio de igualdad entre el trabajo dependiente e independiente¹⁷ lo cual actualmente no parece del todo claro y en principio no se extiende a la materia tributaria, pues en este ámbito, los principios aplicables son los tributarios.

Por lo ello, por la naturaleza económica señalada y el trato constitucional descrito, estamos convencidos que existe una misma causa económica entre el trabajo dependiente y el no dependiente, esto es, que los ingresos percibidos por la persona que realice el trabajo tienen su origen en la explotación de su propia fuerza laboral, la cual es realizada de forma personal¹⁸. Lo anterior sin mencionar que existe una definición en el Ordenamiento de la Seguridad Social sobre la figura del trabajador independiente¹⁹ - a la cual haremos referencia más adelante -.

15 No es concebible el trabajo realizado por Personas Jurídicas, aunque las mismas evidentemente pueden prestar servicios y realizar demás actividades que a su vez pueden ser realizadas por los trabajadores.

16 Sobre el particular se pueden consultar las sentencias que distinguen entre el contrato realidad. Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Laboral. Sentencia 16062 de 2001 (Septiembre 9 de 2001); reiterada el 24 de junio de 2009 en Sentencia 34839 de 2009 (M.P. Eduardo López Villegas).

17 En la Sentencia C-397 de 2006, la Corte señaló como un *obiter dicta*: "(...) resulta sin fundamento el cargo por la presunta discriminación de los trabajadores dependientes, frente a los trabajadores independientes, por ser claramente distinta, por definición, la situación de unos y otros, de modo que constitucionalmente no es exigible una igualdad de trato. Por el contrario, las normas acusadas vulnerarían el derecho fundamental a la igualdad si, desconociendo dicha diferencia sustancial, les otorgaran un trato uniforme".

18 No comprendemos para efectos de este documento que el concepto de trabajo incluya la prestación de servicios a través de la contratación de terceros (con o sin contrato laboral) sobre el particular González (2014).

19 En materia de seguridad social integral los trabajadores independientes se definen como aportantes del Sistema de Seguridad Social en Salud, y en los términos del artículo 16, literal c) del Decreto 1406 de

Lo anterior puede analizarse a partir del texto constitucional y tal como lo señala el Profesor Manrique (2013), resulta claro que el concepto constitucional del trabajo es más amplio que el concepto del Derecho Laboral clásico, e incluso el mismo concepto laboral se ha tornado dúctil por el avance del constitucionalismo así como por manifestaciones como el cooperativismo y su calificación teórica como trabajadores para subordinados, e incluso con la revisión de los elementos sustanciales del contrato laboral²⁰.

La Corte Constitucional, a la par de las prescripciones constitucionales²¹ y el desarrollo doctrinal anteriormente señalado, comparte que el marco de la protección estatal al trabajo no se agota con la protección al empleo dependiente sino también en la efectividad de su ejercicio independiente²², de forma que *“si la fuerza laboral se considera como un instrumento para obtener los recursos necesarios para lograr una vida digna y como un mecanismo de realización personal y profesional, es lógico concluir que son objeto de garantía superior tanto el empleo como todas las modalidades de trabajo lícito”*.

Así, la Corte ha sido enfática al reiterar que: *“El ordenamiento constitucional colombiano consagra el trabajo en general, tanto el subordinado o dependiente como el independiente, como uno de los valores y propósitos del Estado (Preámbulo) y uno de los principios fundantes del mismo, junto con el respeto de la dignidad humana, la solidaridad de las personas y la prevalencia del interés general (art. 1º). En el mismo sentido, establece que el trabajo es un derecho y una obligación social y goza “en todas sus modalidades” de la especial protección del Estado (Art. 25), la cual ostenta una mayor entidad o un mayor grado en relación*

1999 corresponden a *aquel <aportante> que no se encuentre vinculado laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria.*

Se considerarán como trabajadores independientes aquellos que teniendo un vínculo laboral o legal y reglamentario, además de su salario perciban ingresos como trabajadores independientes”.

20 Aunque el concepto de subordinación ha resultado claro a la hora de diferenciar uno y otro trabajo, (1901 Ludovico baratsi) la discusión sobre el carácter de los contratos civiles y comerciales se centra en la duración de los mismos, dado que muchos de ellos pueden cumplir con las características (esenciales se podría decir) del contrato laboral (dependiente) a) Actividad personal, b) Subordinada, y c) A cambio de una remuneración que se conoce como salario. Lo anterior agregará, posiblemente, un nuevo elemento temporal a la definición del contrato laboral, lo cual ha sido finalmente reconocido por los tribunales laborales en los juicios sobre el contrato realidad. Lo anterior se reflejó en la creación de las empresas de servicios temporales y en las cooperativas de trabajo asociado. Al respecto se pueden consultar las sentencias de la Corte Constitucional C-211 de 2000, T-445 de 2006, T-472 de 2008 y T-962 de 2008. El mismo Manrique, a comentario a pie de página en relación al objeto de estudio del derecho laboral “¿Será que estamos frente a una rama del derecho genérica denominada derecho social?, ¿Será que derecho de la seguridad social y derecho del trabajo, a la luz de los principios comunes y de la existencia del mismo juez, son pilares de esta rama genérica? (Manrique: 2013, 124). En el mismo sentido cita con precisión al Código Civil Italiano de 1942 y a la Ley 83 de 2000 italiana que de seguro deben servir de pista para la conceptualización constitucional del trabajo como fenómeno unitario.

21 Los artículos 53, 54, 55, 56 y 57 de la Constitución contienen disposiciones especiales referentes al trabajo, a los principios fundamentales y a la protección del trabajador.

22 Sentencias C-593 de 2014 y C-614 de 2009, entre otras.

con el trabajo subordinado o dependiente, por causa de la estructura desigual de la relación entre el empleador y el trabajador²³”.

Por lo anterior, aunque la legislación laboral o de la seguridad social no contengan un concepto de trabajo explícito, su misma proyección histórica supone la búsqueda de un tratamiento amplio que comprenda todas las manifestaciones de la actividad personal del ser humano, que impliquen la puesta en marcha de su energía vital (la enajenación de la fuerza o energía de trabajo²⁴), esto es, de *su tiempo*, a cambio de una remuneración, y que, como factor de producción, lleva, en un buen cauce y con la suerte adecuada, a la generación de valor agregado para la sociedad que finalmente, es apropiado por el propietario o beneficiario del capital pero que en todo caso genera ciertos retornos al sujeto trabajador.

En ese sentido, dentro del anterior entendimiento, la diferencia entre los ingresos el trabajo no dependiente y el trabajo dependiente (privado o público) se concreta en su causa jurídica, esto es, la existencia de un contrato de una relación legal y/o reglamentaria, o un contrato de trabajo (artículo 24 C.S.T.), ya sea formal o en virtud del contrato realidad, lo cual entre otras le corresponde probar a la persona contratante. En palabras de la Corte Constitucional²⁵: *“El empleador, para desvirtuar la presunción, debe acreditar ante el juez que en verdad lo que existe es un contrato civil o comercial y la prestación de servicios”.*

A nivel internacional²⁶ y en consonancia con lo descrito anteriormente, la protección también es amplia – a todas las formas de trabajo -, y desde sus orígenes conlleva la creación de medidas a favor de todas las modalidades de trabajo.

Con todo lo anterior, además de las consecuencias jurídicas constitucionales similares señaladas anteriormente, de la existencia de un fundamento económi-

23 Sentencia C-397 de 2006. De lo anterior da cuenta y hace una precisa exposición el profesor Jorge Manrique (2013), quien señala en su investigación que el objeto de estudio del derecho laboral tradicional es el trabajo subordinado, dependiente y por cuenta ajena (Manrique. 2013) pero que, en todo caso, en materia laboral, sobre la categoría de trabajo parasubordinado y sobre una categoría más madura de trabajo independiente o autónomo, económicamente subordinado, la doctrina cuenta con un desarrollo más o menos profundo en Latinoamérica y bastantemente pobre en Colombia. (Manrique: 2013) Esta obra también es un valioso aporte y punto de partida para un análisis jurídico del fenómeno del trabajo en Colombia, desde cualquier perspectiva.

24 Sentencia C-397 de 2006.

25 Sentencia C-665 de 1998.

26 En asuntos del trabajo se resaltan los principios de la parte XIII del tratado de Versalles (mediante el cual se creó la OIT, especialmente el artículo 427 señala: 8. - *Las reglas dictadas en cada país sobre las condiciones del trabajo deberán asegurar un tratamiento económico, equitativo a todos los obreros que legalmente residan en el país*; aquellos señalados desde el artículo 22 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos y la parte III del Pacto Internacional de los Derechos Económicos, Sociales y Culturales. Así mismo, para efectos del presente estudio, es importante la revisión de los convenios de la OIT ratificados por Colombia. Convenio sobre el servicio del empleo, 1948, el Convenio sobre la protección del salario, 1949, Convenio sobre igualdad de remuneración, 1951, entre otros. http://www.ilo.org/dyn/normlex/en/f?p=1000:11200:0::NO:11200:P11200_COUNTRY_ID:102595. (14 marzo, 2016).

co igual. y dado los amplios desarrollos que tiene la materia, lo importante, para efectos de nuestro documento, es verificar si la tributación de las rentas del trabajo de estos dos grandes grupos de trabajadores, cumplen o no, y en qué medida, el principio de equidad.

Finalmente, la categoría de trabajador independiente esbozada en el artículo 16, literal c) del Decreto 1406 de 1999, únicamente se aplica en materia tributaria para efectos de verificar los elementos del hecho generador de las contribuciones al Sistema de Seguridad Social Integral²⁷ en Salud, pues dentro de la normatividad tributaria especial referida a los demás tributos, incluyendo pensiones, no existe ni se hace uso de dicha definición, ni tampoco existe una remisión normativa expresa a la misma, y aunque en ocasiones se ha hecho uso de ella²⁸, en ninguno de los tributos que generalmente afectan la percepción de las rentas del trabajo existe o se ha definido por el legislador.

Revisemos entonces la normativa tributaria y sus definiciones para que, a partir del principio de equidad, se demuestre la posible vulneración injustificada del mismo.

2.1.1. Concepto de trabajo en el Impuesto de Renta

Como sucede en el ámbito laboral, no existe una definición de trabajo ni de trabajo dependiente o independiente en el Estatuto Tributario, aunque se hace y se ha hecho uso de dichos vocablos para determinar, principalmente, la retención en la fuente aplicable a ciertos pagos²⁹. Lo anterior se debe a una lógica propia del sistema impositivo moderno occidental, que se estructura a partir de la definición de hechos generadores de cada tributo, que buscan gravar manifestaciones de capacidad económica y no a personas determinadas (aunque se trate de tributos directos), sin perjuicio de la posibilidad de agrupar contribuyentes para efectos de eficiencia del mismo sistema.

Ahora, pese a que el Estatuto Tributario Colombiano no define el concepto de trabajo, si da luces sobre el concepto de rentas del trabajo. Para efectos

27 Según el artículo 155 de la Ley 100 de 1993, los trabajadores independientes que cotizan al sistema contributivo son integrantes del Sistema de Seguridad Social.

28 Como ejemplo de la situación tenemos a la Ley 1527 de 2012 que en búsqueda de un trato más igualitario y justo, cambió las tarifas de retención en renta aplicables a los trabajadores independientes.

29 Sobre el particular merece mención el Oficio 040884 de 2012 de la Dian, que con motivo de la derogación de la Ley 1450 de 2010 (Decreto 3590 de 2011) y Ley 1527 de 2012 y la expedición de la Ley 1607 de 2012, explica el uso del concepto, señalando: *“Aunque para el caso específico de la retención en la fuente para “trabajadores independientes”, referido en el artículo 173 de la Ley 1450 de 2011, el legislador no definió esta categoría, al acudir al Código Sustantivo del Trabajo, se infiere que cuando no se presentan los elementos constitutivos de un contrato de trabajo, o no se está vinculado a una institución de manera legal o reglamentaria, sino que se prestan servicios a título de honorarios, comisiones o servicios, de manera independiente y por cuenta propia, estamos en presencia de un trabajador independiente”*.

del Impuesto de Renta el artículo 103 señala: “*Se consideran rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas 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*”.

Así mismo, la renta del trabajo es considerada una renta bruta especial, y no es dable, afectarla con costos pues está contenida dentro del Capítulo IV del Libro I del Estatuto que prescribe las *rentas brutas especiales*. Lo anterior se explica a partir de la misma estructura del Impuesto de Renta y en la definición misma de costos; además, tiene su origen, como se mencionó, en la misma naturaleza económica de la actividad del trabajador.

Por su parte, las categorías creadas por la Ley 1607 de 2012 (empleado³⁰, trabajador por cuenta propia y otros no clasificados), fueron concebidas en función de una serie de requisitos creados por la ley y, paradójicamente, por los decretos reglamentarios, que diferencian a las personas en función de sus ingresos de la vigencia inmediatamente anterior, de acuerdo a un porcentaje determinado (80%)³¹, bajo ciertas definiciones realizadas en extenso vía reglamentaria³². Sobre dichas categorías nos pronunciaremos más adelante cuando analicemos el Impuesto de Renta en las rentas del trabajo pero debemos precisar que las mismas si crearon, bajo un esquema complejísimo, unas definiciones implícitas de rentas del trabajo – en el sentido aquí comprendido -, a las cuales trató de regular de manera independiente a las otras rentas.

En materia de IVA e ICA tampoco existe una definición, ni en los demás tributos que generalmente podrían afectar la percepción de las rentas del trabajo, y comúnmente se relacionan conceptos de pago como prestación de servicios o realización de actividades de consultoría, servicios técnicos, entre otros.

30 Según el Estatuto Tributario. Artículo 329: “*Se entiende por empleado, toda persona natural residente en el país cuyos ingresos provengan, en una proporción igual o superior a un ochenta por ciento (80%), de la prestación de servicios de manera personal o de la realización de una actividad económica por cuenta y riesgo del empleador o contratante, mediante una vinculación laboral o legal y reglamentaria o de cualquier otra naturaleza, independientemente de su denominación.*

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

31 La calificación de empleado depende de los siguientes criterios: Más del 80% de los ingresos deben provenir de la realización de trabajo laboral o realización de trabajo no dependiente, esto es, actividades personales, incluidas las actividades profesionales y los servicios técnicos, siempre que los mismos involucren la generación de gastos comunes (más de dos contratos) mayores a 25% del total de los gastos.

32 El Decreto 3032 de 2013 creó tres conjuntos de empleados y establece la definición de servicio personal, de profesión liberal, servicio técnico, insumos o materiales especializados, maquinaria o equipo especializado, cuenta y riesgo propio.

2.2. Tratamiento con el Impuesto de Renta y Seguridad Social

Las relaciones entre la seguridad social y el trabajo - como actividad económica- son profundamente históricas y evidentes, lo cual no significa de plano que en materia tributaria deberían ser analizadas de manera conjunta. Sin embargo, en vista de los avances que en el tema se han planteado y han sido aceptados por varias comunidades científicas³³, la unificación de los dos regímenes se ve necesaria por varias razones, y es allí donde encuentra basamento el análisis conjunto, pues el tratamiento equitativo a nivel tributario se predica además del sistema, sin perjuicio de la posibilidad de análisis puntuales en cada impuesto.

Mirrlees señala en su estudio que lo realmente importante es la cantidad total de rentas del trabajo detraídas en forma de impuestos y los beneficios recibidos. (Mirrlees; 2001. 63). La propuesta de tratamiento unitario se basa en el hecho que los impuestos a las rentas del trabajo y los beneficios sociales afectan a los incentivos al trabajo y porque el sistema de beneficios sociales y de impuestos directos es la vía principal por la que el sistema impositivo logra la progresividad y redistribuye la renta de los ricos a los pobres (Mirrlees; 2001. 66).

Piketty por su parte y desde la misma perspectiva económica, señala que en el siglo veinte surgió una nueva categoría de gravámenes que son las cotizaciones a seguridad social, y que en resumen son una forma particular de gravar los ingresos, en general solo los derivados del trabajo. (Piketty; 2014. 547).

En el informe coordinado por Julio Viñuela se arriba a una conclusión semejante en relación a la propuesta del informe Mirrlees de realizar un análisis conjunto del Impuesto sobre la Renta personal y las contribuciones a la seguridad social. Señala el informe español que el enfoque adoptado por IM³⁴ es claro: adoptar una visión de los impuestos como sistema, no de forma aislada, buscando soluciones coordinadas y estables para financiar el gasto público. En otras palabras: equidad, eficiencia y visión de conjunto. (Viñuela; Coord. 2014. 88).

2.2.1. Tratamiento en el Impuesto de Renta

El Estatuto Tributario Colombiano no utiliza el concepto de trabajo sino de rentas del trabajo, tal como se señaló. Así mismo, dado su carácter de renta bruta especial, no es posible afectarla con costos y en principio, por la estructura del impuesto señalada en el artículo 26 del Estatuto, podrían descontarse los ingresos

33 Para ver una propuesta sobre el particular, en Reino Unido se puede consultar el conocido informe coordinado por James Mirrlees (2001), cuyo texto se conoce como *informe Mirrlees*, y en el caso español, la versión Ibérica del mismo, coordinada por Julio Viñuela (2014). Si bien estos documentos realizan un análisis desde el punto de vista económico, por su renombrada aceptación a nivel académico.

34 Informe Mirrlees.

exceptuados, es decir, aquellos que el Estatuto llama “ingresos no constitutivos de renta”, sin perjuicio de las discusiones sobre la posibilidad de incluir otras deducciones. (Muñoz; 2013).

Ahora, pese a la existencia desde 1989 del artículo 103, solo hasta la Ley 1607 de 2012 se realizó un esfuerzo en unificar el régimen tributario aplicable para el Impuesto de Renta a todos los ingresos del trabajo³⁵, legislación que fue complementada y “corregida” por la Ley 1739 de 2014.

Como solución, la regulación del año 2012 cometió la ocurrencia de clasificar a las personas y no a las rentas, y creó adicionalmente sistemas alternativos o mínimos para realizar el cálculo del impuesto a cargo de las personas cuyos ingresos, de forma mayoritaria, sean rentas que pueden ser consideradas del trabajo, tanto desde el punto de vista económico como desde la aplicación del artículo 103, lo anterior, a través de una complejidad enorme, con la sospecha de vulneración del principio de reserva de ley en tanto fueron los decretos reglamentarios los que finalmente concretaron los requisitos para pertenecer a cada categoría y, lo que es peor, habiendo olvidado el artículo mencionado, el cual pudo haber sido regulado para efectos de la unificación del régimen tributario de los trabajadores dependientes y no dependientes, sin cometer traumatismos al sistema de rentas colombiano.

Algunas de las consecuencias de la regulación del año 2012 y del año 2014, para efectos de este estudio, las podemos resumir de la siguiente manera³⁶:

- a) Los ingresos del trabajo pueden ser percibidos por personas ubicadas en cualquiera de las tres categorías, por ejemplo, una persona natural que percibe un salario u honorarios puede ser clasificada en la tercera categoría del artículo 329 del Estatuto (no clasificados), pues más del 20% de sus ingresos proviene de otras rentas de capital, por ejemplo de dividendos. Cuando estas personas perciban ingresos como trabajadores dependientes se les aplicará retención en la fuente de pagos laborales, según señala el Decreto 099 de 2013, que solucionó el problema que hubiera representado la aplicación de retenciones en la fuente no laborales, a pagos laborales.
- b) Puede que en la categoría empleados sean incluidas personas que no perciben ingresos del trabajo en el sentido expuesto en este documento, esto es, aquellas percibidas por la realización del trabajo propio - sin la contratación de terceros-. Lo anterior conlleva a irregularidades en la depuración

35 Sin perjuicio de los esfuerzos por unificar el régimen de retención en la fuente por renta (lo cual implicaría en muchos casos el impuesto definitivo) realizado mediante la Ley 1450 de 2010 y la Ley 1527 de 2012.

36 Entre otros textos citados en la bibliografía, una presentación clara y técnica de los principales cambios en materia del impuesto de renta ocurridos en el año 2012 se puede encontrar en Bedoya (2014) dentro del trabajo de estudios interdisciplinarios de tributación editado por Temis y la Universidad de los Andes.

de la renta de profesionales independientes y demás prestadores de servicios que vinculan a otras personas a la realización de los contratos, ya sea mediante contrato laboral o no. (González; 2014)³⁷ Sobre este punto se realizó un juicio de constitucionalidad respecto de la Ley 1739 de 2014, que había ampliado la limitación a deducir gastos y a descontar costos, a todos los empleados sin consideración al supuesto planteado, lo cual fue declarado inexecutable por la Sentencia C-668 de 2015³⁸, toda vez que la limitación de costos y gastos genera que ciertas personas que no están en situación de igualdad,– aquellos que son tributariamente empleados pero en realidad ejercen una actividad empresarial a nombre propio y bajo su cuenta y riesgo, contratando incluso a otras personas e incurriendo en costos y gastos- vean limitado el descuento de sus costos y la deducibilidad de sus gastos – lo anterior precisamente en virtud del principio de equidad tributaria.

- c) El Decreto 3032 de 2013 podría tener vicios de ilegalidad por exceso de poder en tanto estableció requisitos adicionales a la ley, sin delimitación previa por parte de la misma³⁹.
- d) Dentro del concepto de trabajadores por cuenta propia, pese a la denominación, quedaron incluidos en su gran mayoría micro, pequeños y medianos empresarios⁴⁰ que por lo general perciben rentas mixtas o que en todo caso no son exclusivamente del trabajo, en el sentido del artículo 103 del Estatuto Tributario y en general, en aquel adoptado para el desarrollo de la presente investigación.

Con lo anterior, consideramos que la solución a efectos de lograr una mayor equidad en el tratamiento de los trabajadores dependientes e independientes se logró, especialmente para aquellas personas cuyos ingresos son menores y que generalmente terminaban tributando por la suma de sus retenciones, pero no fue

37 Para el autor señalado, habría resultado conveniente el señalamiento en la ley de un parámetro sobre la incidencia de los gastos pagados por la labor de terceros, para determinar cuándo se debe descartar que el profesional liberal o técnico esté obteniendo rentas exclusivas del trabajo, para consecuentemente descartar su inclusión en la categoría de empleado (González. 2014: 84).

38 La Sentencia decide **Declarar INEQUILIBRE** la expresión: “Estos contribuyentes no podrán solicitar el reconocimiento fiscal de costos y gastos distintos de los permitidos a los trabajadores asalariados involucrados en la prestación de servicios personales o de la realización de actividades económicas por cuenta y riesgo del contratante” “contenida en el parágrafo 4º del artículo 206 del Estatuto Tributario, tal y como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 1739 de 2014.

39 Lo anterior sin perjuicio que el Consejo de Estado mediante Auto 20930 de 3 de junio de 2015, aceptó la demanda pero negó la suspensión provisional de ciertos apartes demandados del decreto.

40 La lista taxativa del artículo 340 del Estatuto Tributario incluye las siguientes: Actividades deportivas y otras actividades de esparcimiento, Agropecuario, silvicultura y pesca, Comercio al por mayor, Comercio al por menor, Comercio de vehículos automotores, accesorios y productos conexos, Construcción, Electricidad, gas y vapor, Fabricación de productos minerales y otros, Fabricación de sustancias químicas, Industria de la madera, corcho y papel, Manufactura alimentos, Manufactura textiles, prendas de vestir y cuero, Minería, Servicio de transporte, almacenamiento y comunicaciones, Servicios de hoteles, restaurantes y similares, Servicios financieros.

la más adecuada, puesto que la clasificación de personas para efectos de un impuesto que debería gravar las rentas en función de las mismas y no de quien las percibe, da lugar a hipótesis contradictorias y disímiles para casos que inicialmente deben ser tratados igual.

Adicionalmente, quedó incompleta, pues la calificación de las personas no solucionó legalmente la problemática conceptual en torno a distinción entre los ingresos del trabajo y otro tipo de ingresos, y a su tratamiento igualitario, al menos en lo que tiene que ver con la seguridad social, esto es, los beneficios sociales que el trabajador recibe.

Sobre la importancia y necesidad de eficiencia y calidad del sistema tributario se puede consultar el artículo de García Novoa (2016), en cuyo contenido se referencian las ventajas de los sistemas simplificados bien estructurados, y la necesidad de articulación del ordenamiento tributario con las demás partes del ordenamiento jurídico.

Así mismo, creemos que si bien actualmente la solución creada por el Gobierno mediante decretos reglamentarios puede dar respuesta a interrogantes que inicialmente fueron planteados en torno a las nuevas categorías de empleado o de trabajador por cuenta propia que quedaron incompletas en la ley, dichas categorías no solucionan el problema conceptual que suponen los ingresos del trabajo, además de las sospechas de violación del principio de reserva de ley que pesan sobre las definiciones reglamentarias⁴¹.

Gabriel Muñoz señala con precisión: *“La frontera entre las rentas del trabajo personal y la de las actividades económicas autónomas no es fácil de trazar. Esta problemática se hace especialmente presente en el caso de servicios que prestan quienes ejercen profesiones liberales (vs. abogados, arquitectos, médicos, economistas, etc.), toda vez que el mismo trabajo puede dar lugar a rendimientos profesionales cuando supone la ordenación por cuenta propia, o a rendimientos laborales cuando se presta por cuenta ajena en régimen de dependencia, para una organización externa. Por consiguiente, es imprescindible apreciar las circunstancias concretas de cada caso para determinar si existe o no una ordenación de medios materiales o personales por cuenta propia”*. (Muñoz; 201. 665).

Frente a dicha dificultad, González propone una solución frente a la actual regulación, posterior a la Ley 1607 de 2012 y a la Ley 1739 de 2014: *“Sería razonable que la Ley otorgara al contribuyente la opción de decidir entre aplicar el régimen de empleado, o aplicar el régimen ordinario”*. (González. 2014: 86).

41 Sin perjuicio que el Consejo de Estado mediante Auto 20930 de 3 de junio de 2015, aceptó la demanda pero negó la suspensión provisional de ciertos apartes demandados del decreto.

Hechas las anterior precisiones, en el Impuesto de Renta, después de las Leyes 1607 y 1739, el régimen tributario aplicable a los ingresos del trabajo (independiente o dependiente) dependerá mucho de la categorización del contribuyente en alguna de las tres categorías creadas por la ley del 2012, estas son: Empleados, Trabajadores por cuenta propia y otros no clasificados.

En ese sentido, por un lado, las personas clasificadas como empleados, deberán realizar la comparación entre el impuesto determinado por el IMAN y aquel determinado por el sistema ordinario (formato 210 generalmente o 110 si la persona está obligada a llevar contabilidad, por alguna razón) y, sin perjuicio de la eventual aplicación voluntaria del sistema IMAS (formato 230) – siempre que sea posible-, deben pagar un mayor valor, una vez descontadas las retenciones en la fuente practicadas, los saldos a favor y los anticipos pagados.

Para efectos explicativos y comparativos, a continuación encontramos el esquema de depuración aplicable a todas las personas naturales categorizadas como empleadas, en relación con unas rentas exclusivamente provenientes del trabajo debe compararse con el IMAN.

Depuración Ordinaria
Ingresos Brutos
<INCRNGO>
= Ingresos Netos
= Renta Bruta
<Deducciones>
a) Salud Obligatoria
b) Dependientes
c) Medicina Complementaria
d) Intereses crédito de vivienda o costo financiero leasing habitacional.
e) Otras deducciones
= Renta Líquida
<Rentas Exentas>
a) Pensión obligatoria
b) Aporte fondo de solidaridad
c) Pensión voluntaria
d) AFC
e) Otras rentas exentas
f) Exención 25%
= Renta Líquida Gravable

Depuración en IMAN el IMAS
Ingresos Brutos
Salud Obligatoria
Pensión obligatoria
Aporte fondo de solidaridad
ARL (en caso de no dependientes)
25%* Sentencia C-492 de 2015.
IGUAL: RGA

Al respecto de la posibilidad de incluir otras deducciones dentro de la depuración ordinaria, dada la calidad de base bruta especial de las rentas del trabajo, Gabriel Muñoz señala de forma coherente y lógica con la depuración y composición del impuesto de renta en Colombia descrita anteriormente: *“De conformidad con lo dispuesto en el artículo 178 del Estatuto Tributario, la renta líquida es el resultado de restarle a la renta bruta la deducciones que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta”*. Con lo cual, concluye el profesor que: *“nada impide que la obtención de los ingresos laborales esté afectada por una serie de erogaciones relacionadas con esa actividad que cumplen con los requisitos generales establecidos para la procedencia de gastos en los artículos 104 a 107 del Estatuto Tributario”*. (Muñoz. 2013: 676).

Si bien la anterior posición, tal como lo señala el autor en su texto, es minoritaria, consideramos que la reforma de la Ley 1607 confirma dicha tesis y puesto que de no ser así, no sería posible— siendo coherente con la estructura señalada en los artículos 26 y 178 del Estatuto — el descuento de las rentas exentas y por demás, se cambiaría la naturaleza de la renta de trabajo, de bruta especial, conforme fue definido por el legislador, a una especie de renta líquida gravable especial, por lo cual, compartimos la tesis del Profesor Gabriel. Lo anterior, además es técnicamente posible por el hecho que formulario 220 efectivamente incluye una casilla (50 en los últimos formularios) destinada a *otro tipo de deducciones*.

Sobre esto último, cabe repensarse si le es aplicable, en qué forma o no, los requisitos del artículo 107 del Estatuto de necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta, dada la especialísima naturaleza de esta última, que consiste en el trabajo⁴².

42 Lo anterior sin perjuicio que el artículo 156 del Estatuto Tributario señala: *“las rentas de trabajo no podrán afectarse con pérdidas, cualquiera que sea su origen”*.

Por su parte, los trabajadores por cuenta propia podrían usar el sistema IMAS (formato 240), siempre que así lo decidan y estén dentro de la posibilidad de hacerlo, o en otro caso, deberán calcular su impuesto con el sistema ordinario, el cual se aplica de igual forma para los contribuyentes no clasificados y para los trabajadores por cuenta propia que superen una RGA de 27.000 UVT al año (\$ 803.331.000 para 2016) o un patrimonio líquido declarado, en el año inmediatamente anterior, de 12.000 UVT (\$339.348.000 con UVT de 2016).

2.2.2. Tratamiento en la seguridad social

En materia de seguridad social Integral y sus tres subsistemas (salud, pensiones y riesgos laborales), no existe una definición de rentas del trabajo y su regulación tiende a remitirse a conceptos del Derecho Laboral a los cuales hicimos alusión en la primera parte del documento, así como a otros, especialmente del ámbito comercial. Así mismo, tampoco se hace referencia explícita a los conceptos de trabajador dependiente o independiente para efectos de la determinación de estas contribuciones parafiscales, pues, entre otras, el sistema utiliza las categorías de aportante o de afiliado.

Sin perjuicio de lo anterior, existe una definición de trabajador independiente para efectos del subsistema de salud, el cual los clasifica como pequeños aportantes *que no se encuentren vinculados laboralmente a un empleador, mediante contrato de trabajo o a través de una relación legal y reglamentaria. Se considerarán como trabajadores independientes aquellos que teniendo un vínculo laboral o legal y reglamentario, además de su salario perciban ingresos como trabajadores independientes*” (Decreto 1406 de 1999. Artículo 16, literal c)).

a) Cotización al Sistema de Seguridad Social en Salud

El artículo 157 de la Ley 100 de 1993 señaló que todo colombiano participará en el servicio público esencial de salud y dentro de los afiliados incluyó a los trabajadores independientes con capacidad de pago, con lo cual quedarían clasificados dentro del régimen subsidiado los trabajadores independientes sin capacidad de pago. Así mismo, el párrafo 2° del artículo 204 de la Ley 100 señaló un lineamiento que no ha sido cumplido por el Gobierno, salvo para el caso de los trabajadores independientes que se afilien de manera colectiva al Sistema de Seguridad Social⁴³. El mencionado párrafo del artículo 204 señala:

“PARÁGRAFO. 2º- Para efectos de cálculo de la base de cotización de los trabajadores independientes, el Gobierno Nacional reglamentará un siste-

43 Situación regulada en el Decreto Reglamentario 3615 de 2005 y de poco uso dentro del ordenamiento colombiano. El cual reglamentó la afiliación de los trabajadores independientes de manera colectiva al Sistema de Seguridad Social Integral.

ma de presunciones de ingreso con base en información sobre el nivel de educación, la experiencia laboral, las actividades económicas, la región de operación y el patrimonio de los individuos. Así mismo, la periodicidad de la cotización para estos trabajadores podrá variar dependiendo de la estabilidad y periodicidad de sus ingresos”.

El Consejo de Estado en su Sala de Consulta y Servicio Civil ha señalado: *“La ley 100 de 1993, en desarrollo de los artículos 48 y 49 de la Carta, creó el sistema de seguridad social integral, con el fin de garantizar el derecho irrenunciable de la persona y la comunidad para obtener la calidad de vida acorde con la dignidad humana, mediante la protección de las contingencias que la afecten, entre las cuales se encuentran las atinentes al derecho a la Salud.*

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 153, 155, 157 y 203 de la Ley 100 de 1993, los trabajadores independientes son afiliados obligatorios al sistema y deben cotizar al régimen contributivo en razón a su capacidad de pago”.

Pese a lo anterior, la Ley 1122 del 2007 en su artículo 18⁴⁴ dispuso que los *independientes contratistas con contrato de prestación de servicios*, deberán aportar al Sistema de Seguridad Social en Salud sobre una base de cotización máxima del 40% del valor mensualizado del contrato, y señaló que el gobierno nacional establecerá un sistema de presunción de ingresos para los demás contratos y tipo de ingresos, lo cual fue posteriormente regulado nuevamente por la Ley del Plan Nacional de Desarrollo – 1753 de 2015 -, que señala en su artículo 135, que: *“En el caso de los contratos de prestación de servicios personales relacionados con las funciones de la entidad contratante y que no impliquen subcontratación alguna o compra de insumos o expensas relacionados directamente con la ejecución del contrato, el ingreso base de cotización será en todos los casos mínimo el 40% de valor mensualizado de cada contrato, sin incluir el valor total el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y no aplicará el sistema de presunción de ingresos ni la deducción de expensas”.* Con lo anterior, actualmente la base es el 40% del valor mensualizado del contrato.

44 *“Artículo 18. Aseguramiento de los independientes contratistas de prestación de servicios. Los independientes contratistas de prestación de servicios cotizarán al Sistema General de Seguridad Social en Salud el porcentaje obligatorio para salud sobre una base de la cotización máxima de un 40% del valor mensualizado del contrato. El contratista podrá autorizar a la entidad contratante el descuento y pago de la cotización sin que ello genere relación laboral.*

Para los demás contratos y tipos de ingresos el Gobierno Nacional reglamentará un sistema de presunción de ingresos con base en la información sobre las actividades económicas, la región de operación, la estabilidad y estacionalidad del ingreso.

Parágrafo. Cuando el contratista pueda probar que ya está cotizando sobre el tope máximo de cotización, no le será aplicable lo dispuesto en el presente artículo”.

La tarifa aplicable a la salud es para todos los casos del 12,5%. Mientras que para los independientes contratistas la cotización está totalmente a su cargo, sobre las bases señaladas, para el trabajador dependiente la base la constituyen la totalidad de su salario y su aporte se reduce a un 4% pues la ley deja el resto del aporte a cargo de su empleador.

b) Cotización al Sistema de Seguridad Social de Pensiones

En lo pertinente al Sistema de pensiones⁴⁵, la persona que perciba ingresos por concepto de prestación de servicios, está obligada a cotizar al subsistema de pensiones solo cuando devengue más de un salario mínimo y, según señala el artículo 7 del Decreto 523 de 2003, la cotización debe guardar relación con los ingresos realmente obtenidos para su beneficio⁴⁶, es decir, se deben restar todas aquellas sumas o egresos en los que incurre el trabajador para poder realizar dicha actividad, según lo regulado en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Pese a lo anterior, dado que la cotización para pensiones debe ser calculada sobre la misma base sobre la cual se aporta la contribución de salud, por dicho efecto y por la nueva regulación del artículo 135 de la Ley del Plan Nacional, el aporte a pensiones tiene también como base el 40% de los ingresos, lo cual deja sin eficacia lo señalado en el Decreto 523 de 2003. En el mismo sentido encontramos a los artículos 4°, 5° y 6° de la Ley 797 de 2003 y al artículo 33 de la Ley 1393 de 2010, los cuales señalan que las cotizaciones a los tres sistemas deben hacerse sobre la misma base⁴⁷.

Planteado el anterior panorama, la cuantificación de las contribuciones a pensiones y a salud se realizan de manera general para todos los *independientes contratistas* con contrato de prestación de servicios, sin distinción del monto de sus gastos o costos.

La tarifa aplicable a pensión es, para todos los casos, del 16% más el porcentaje adicional entre 0,2% y 2% destinado al Fondo de solidaridad, aplicable a

45 El artículo 13 de la Ley 100 señala: Características del Sistema General de Pensiones. a) La afiliación es obligatoria para todos los trabajadores dependientes e independientes;”.

46 **“Artículo 19. Base de cotización de los trabajadores independientes. Los afiliados al sistema que no estén vinculados mediante contrato de trabajo, contrato de prestación de servicios o como servidores públicos, cotizarán sobre los ingresos que declaren ante la entidad a la cual se afilien, guardando correspondencia con los ingresos efectivamente percibidos”.**

Cuando se trate de personas que el Gobierno Nacional haya determinado que deban ser subsidiadas temporalmente en sus aportes, deberán cubrir la diferencia entre la totalidad del aporte y el subsidio recibido. En ningún caso la base de cotización podrá ser inferior al salario mínimo legal mensual vigente.

47 **“Artículo 33. Las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud deben hacerse sobre la misma base de las cotizaciones efectuadas al Sistema de Riesgos Profesionales y de las realizadas al Sistema General de Pensiones. Para afiliar a un trabajador, contratista o a cualquier persona obligada a cotizar al Sistema de Riesgos Profesionales debe demostrarse que se encuentra cotizando a los Sistemas Generales de Seguridad Social en Salud y de Pensiones”.**

partir de 4 smlmv (\$2.757.816 para 2016). Mientras que para los independientes contratistas la cotización está totalmente a su cargo, sobre la base señalada, por su parte, para el trabajador dependiente la base la constituyen la totalidad de los ingresos considerados factor salarial, y su aporte se reduce a un 4% pues la Ley deja el resto del aporte a cargo de su empleador.

Es de resaltar que como medida de control, el contratante verifica la afiliación y pago de aportes sea cual fuere la modalidad y el tiempo de duración del contrato, según lo señala el artículo 23 del Decreto 1703 de 2002, lo cual fue adaptado por la reglamentación del Impuesto de Renta, mediante el artículo 3° del Decreto 1070 de 2013, modificado por el artículo 9° del Decreto 3032 del mismo año, todo lo cual ha sido ratificado por la Dian mediante Conceptos y oficios.

c) Riesgos laborales

Por último, en relación al aseguramiento de los riesgos laborales o profesionales denominados en Colombia como aportes a las Administradoras de Riesgos Laborales – ARL- , con el artículo 2° de la Ley 1562 de 2012 se estableció que deberán estar afiliados de manera obligatoria las personas vinculadas a través de un contrato formal de prestación de servicios con entidades o instituciones públicas o privadas, con una duración superior a un mes.

Dicha afiliación se realiza a través del formulario establecido en el Decreto-Ley 1295 de 1994, en el cual se especifican algunos elementos para la determinación del riesgo al que están sometidos los prestadores de servicios. Dichos requisitos son las actividades a ejecutar, el lugar donde se desarrollan, la clase de riesgo al que corresponden esas actividades y la clase de riesgo correspondiente a la empresa o centro de trabajo.

La afiliación la debe hacer el contratante, pero los aportes estarán a cargo del trabajador salvo para el caso de las actividades catalogadas como de alto riesgo por parte del Ministerio de Trabajo (riesgo 4 y 5) caso en el cual los aportes son realizados por el contratante, sin perjuicio de acordar que la cotización sea compartida. El monto de la afiliación está establecido en los artículos 18 del Decreto 1295 y 13 del Decreto 1772 de 1994, nunca podrá ser inferior al 0.348% ni superior a 8.7%, y su base de cotización no puede ser por debajo de un salario mínimo legal mensual vigente ni nunca superior a 25.

En caso de que el trabajador independiente tenga varios contratos civiles, comerciales o administrativos y desee afiliarse al subsistema de Riesgos Laborales, deberá hacerlo por la totalidad de los contratos que tenga a su favor, y lo podrá hacer con la Administradora que tenga cada uno de los contratantes dejando constancia en cada uno de ellos que se encuentra afiliado.

Finalmente, con motivo de la expedición de la Ley 1753 de 2015, mediante la cual se aprobó el Plan Nacional de Desarrollo 2014 – 2018, Todos por un nuevo País, se modificó el ingreso base de cotización de los *trabajadores independientes por cuenta propia y de los rentistas de capital*.

A nuestro juicio, con el artículo 135⁴⁸ de la ley la conceptualización y la concreción de alguna definición se torna más confusa, pues la ley contiene una nueva categoría de *trabajadores independientes por cuenta propia*, sin hacer remisión a la categoría del artículo 329 del Estatuto Tributario ni a la distinción clásica del derecho laboral. En este sentido y sin perjuicio de la necesidad de reglamentación de ciertos apartes de la norma, de forma coherente con el Decreto 1070 de 2013 y la doctrina en relación a la obligación por parte del agente de retención de verificar la correcta realización de los aportes a los subsistemas de seguridad social, así como, una vez la normatividad sea reglamentada, practicar las retenciones a las cuales se refiere la disposición transcrita. Sin embargo, esta disposición será aplicable y está dirigida especialmente a los rentistas de capital.

2.2.3. Breve mención a otros tributos

En materia de IVA, el artículo 5° del Decreto Reglamentario 1372 de 1992, señala para efectos del impuesto, que los ingresos laborales, aquellos provenientes de

48 “Artículo 135. Ingreso Base de Cotización (IBC) de los independientes. Los trabajadores independientes por cuenta propia y los independientes con contrato diferente a prestación de servicios que perciban ingresos mensuales iguales o superiores a un (1) salario mínimo mensual legal vigente (smlmv), cotizarán mes vencido al Sistema Integral de Seguridad Social sobre un ingreso base de cotización mínimo del cuarenta por ciento (40%) del valor mensualizado de sus ingresos, sin incluir el valor total del Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuando a ello haya lugar, según el régimen tributario que corresponda. Para calcular la base mínima de cotización, se podrán deducir las expensas que se generen de la ejecución de la actividad o renta que genere los ingresos, siempre que cumplan los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En caso de que el ingreso base de cotización así obtenido resulte inferior al determinado por el sistema de presunción de ingresos que determine el Gobierno Nacional, se aplicará este último según la metodología que para tal fin se establezca y tendrá fiscalización preferente por parte de la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP). No obstante, el afiliado podrá pagar un menor valor al determinado por dicha presunción siempre y cuando cuente con los documentos que soportan la deducción de expensas, los cuales serán requeridos en los procesos de fiscalización preferente que adelante la UGPP.

En el caso de los contratos de prestación de servicios personales relacionados con las funciones de la entidad contratante y que no impliquen subcontratación alguna o compra de insumos o expensas relacionados directamente con la ejecución del contrato, el ingreso base de cotización será en todos los casos mínimo el 40% de valor mensualizado de cada contrato, sin incluir el valor total el Impuesto al Valor Agregado (IVA), y no aplicará el sistema de presunción de ingresos ni la deducción de expensas. Los contratantes públicos y privados deberán efectuar directamente la retención de la cotización de los contratistas, a partir de la fecha y en la forma que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Cuando las personas objeto de la aplicación de la presente ley perciban ingresos de forma simultánea provenientes de la ejecución de varias actividades o contratos, las cotizaciones correspondientes serán efectuadas por cada uno de los ingresos percibidos de conformidad con la normatividad aplicable. Lo anterior en concordancia con el artículo 5° de la Ley 797 de 2003”.

relaciones legales y reglamentarias, las contraprestaciones del socio industrial y los honorarios de miembros de juntas directivas, no están sometidos al IVA. El mismo decreto se encarga de definir el concepto de servicios, dentro de lo cual se encuentra, evidentemente, aquellas actividades de servicios personales realizadas por personas naturales sin subcontratación, esto es, aquello que consideramos explotación del trabajo propio. Por lo anterior, la prestación de servicios personales está gravada con IVA.

Dicho tratamiento implica para el prestador de servicios que pertenece al régimen común, la obligación de facturar el impuesto, además de las otras consecuencias de pertenecer a dicho régimen. Así mismo, cuando se le realicen pagos, el responsable del régimen común está sujeto a una retención en la fuente.

Para el caso del prestador de servicios responsables del régimen simplificado, el tratamiento de actividad gravada implica la existencia una retención teórica de IVA, siempre que el pago lo realice un responsable que no pertenezca al régimen simplificado y cuyo valor será descontable para el pagador ⁴⁹.

Al respecto de dicho tratamiento, el cual se mantiene después de las reformas de los años 2012 y 2014, El Profesor Julio Roberto PIZA señala: “... resulta extraño que no se haya actualizado también el régimen simplificado del IVA para ponerlo en tono con estos mismos parámetros y homogenizar el tratamiento en los dos impuestos, renta e IVA, con lo cual se simplificaría la aplicación para los contribuyentes, para los agentes de retención, y para el control de las autoridades tributarias”. (Piza; 2015. 163).

El autor pareciere sugerir que, para ser consistente, la reforma debió excluir del IVA a la prestación de servicios personales realizada por personas categorizadas como empleados que además pertenezcan al régimen simplificado. Lo anterior sería conveniente desde el punto de vista de privilegiar un tratamiento preferencial para aquellas rentas del trabajo que sean percibidas por la población trabajadora más pobre, la cual pertenece al régimen simplificado. Sin embargo, dicho tratamiento tiene la dificultad de que involucra el concepto de empleado creado por la Ley 1607, el cual genera profundas distorsiones en el tratamiento equitativo de actividades económicas similares. Así mismo, dicho tratamiento dejaría por fuera a las personas que pertenecen al régimen común, sin ningún

49 Sobre el particular y para el caso de los trabajadores pertenecientes al régimen simplificado, cabe resaltar la perversa práctica a la cual muchas empresas están acostumbradas, que descuentan del pago el valor de la retención en la fuente teórica (IVA reversible en donde en realidad existe la figura de la sustitución), que no tiene ningún sustento legal puesto que la figura, que corresponde a una sustitución en sentido teórico, pues conlleva que el agente de retención del régimen común (entendamos el pagador) se pueda descontar el IVA retenido de forma teórica en su declaración de IVA, según el período correspondiente.

motivo aparente, lo cual a nuestro juicio sería incorrecto a la hora de buscar un trato igualitario para la actividad de prestación de servicios personales, y para la imposición a las rentas que se originen en la realización de dicha actividad.

En materia de ICA y conforme sucede en el Impuesto de Renta, no existe una remisión expresa ni clara a las normas de seguridad social sobre el tratamiento de los trabajadores que realizan su labor sin contrato laboral o relación legal y reglamentaria, por lo cual, el trato a los ingresos que perciban dichas personas será el general aplicable a las actividades, según las definiciones de la Ley 14 de 1983 y los acuerdos municipales de cada entidad territorial. En ese sentido, se gravan como actividades de servicios a una tarifa de 11,04 por mil en el caso de Bogotá, y por regla general, no son gravados en el resto de municipios o distritos, salvo que se realicen a través de una sociedad, de cualquier tipo.

En relación al GMF el tratamiento no difiere en relación a los ingresos de trabajo dependiente, los cuales se van a ver gravados en los mismos supuestos que las rentas del trabajo independiente, y finalmente tenemos a las estampillas, las cuales gravan por lo general la suscripción de cierto tipo de contratos, dentro de los cuales se pueden encontrar la prestación de servicios, bajo ciertos límites cuantitativos.

Por su parte, por virtud del artículo 530 del Estatuto Tributario, están exentos del impuesto de timbre nacional los contratos de trabajo (numeral 39) y las copias, extractos y certificaciones relativos a prestaciones de seguridad social, situación que de existir una tarifa diferente a cero no se extiende a los contratos de prestación de servicios.

2.3. Análisis de la equidad

A partir de los postulados planteados en la primera parte del documento, realizamos un análisis del cumplimiento del principio de equidad en materia tributaria, de la regulación descrita anteriormente, tanto en materia del Impuesto de Renta como en contribuciones a la seguridad social, sin perjuicio de hacer algunas menciones a otros tributos.

Para ello, presentaremos una serie de ejemplos de depuración de la renta de dos personas que perciben ingresos **exclusivamente** de la realización de actividades de servicios personales, esto es, de trabajo, bajo un escenario sin beneficios tributarios, e incluyendo dentro del cálculo el descuento de la seguridad social. El escenario de análisis está planteado en relación a dos personas que mensualmente tuvieren los mismos ingresos, por lo cual no se incluyen los demás pagos que percibe el trabajador dependiente, propios de su modalidad contrac-

tual y que significa al menos un valor de 47% adicional al valor del salario, valor que es asumido en su totalidad por el empleador y que en últimas es la gran conquista de las revoluciones obreras y sindicales.

En este punto debemos reiterar que las tarifas aplicables para seguridad social son las mismas para todos los supuestos (12,5% salud, 16% pensión y entre 0.348% a 8.7%, para riesgos laborales), y que el trabajador dependiente cotiza seguridad social sobre una base del 100% de su salario, pero tiene un subsidio en la tarifa, la cual es compartida con el empleador a quien le corresponde un aporte de 21,022%⁵⁰, por lo cual, el trabajador dependiente únicamente realiza un aporte de 8%, más aquel destinado al Fondo de Solidaridad Pensional en caso que proceda.

Por su parte, el trabajador no dependiente cotiza sobre las mismas tarifas pero, por regla general, sobre una base menor, correspondiente al 40% del valor de sus ingresos mensuales, por lo cual, su cotización corresponde al 11,6% de sus ingresos. Esto último podría indicarnos una base que presume la existencia de un cierto nivel de gastos o de costos a cargo del trabajador no dependiente, lo cual es posible en ciertas situaciones, pero no se presenta siempre ni en todos los casos, pues no todos los prestadores de servicios personales sin contrato laboral realizan subcontratación, ni actúan en supuestos de rentas mixtas, para cuyas hipótesis pareciere estar diseñada la Regulación de Seguridad Social de los no dependientes.

Dicho lo anterior, a continuación presentamos un análisis comparativo entre dos personas que perciben **exclusivamente** ingresos del trabajo, por el mismo valor anual, la una con dependencia y la otra sin dependencia, (lo cual correspondería a la percepción de salarios de los siguientes valores – en el caso de dependientes- o contratos de prestación de servicios de los siguientes valores mensuales – en el caso de los no dependientes -: \$20.833.333, \$10.416.667, \$ 5.000.000, \$ 2.500.000 y \$1.250.000). En ambas situaciones presentamos los ejemplos sin ningún tipo de beneficio tributario adicional al 25% exento, limitado a las 240 UVT mensuales (\$7.141.000 en 2016). En cuanto al Impuesto de Renta, hemos tomado la estructura señalada en el Estatuto Tributario la cual, según es aceptado por la misma Comisión de Estudios del Sistema Tributario, merece una revisión.

50 Tomando un riesgo mínimo (0,522%) para ARL y sin aporte al Fondo de Solidaridad.

Tabla 1

Concepto	Dependiente	No dependiente	Dependiente 2	No dependiente 2
Valor ingreso anual	\$ 250.000.000	\$ 250.000.000	\$ 125.000.000	\$ 125.000.000
Ingresos brutos	\$ 250.000.000	\$ 250.000.000	\$ 125.000.000	\$ 125.000.000
Descuentos rebajas	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
INCRNGO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Ingresos netos	\$ 250.000.000	\$ 250.000.000	\$ 125.000.000	\$ 125.000.000
Costos	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Renta bruta	\$ 250.000.000	\$ 250.000.000	\$ 125.000.000	\$ 125.000.000
Deducciones				
Salud obligatoria	\$ 10.000.000	\$ 12.500.000	\$ 5.000.000	\$ 6.250.000
ARL	\$ -	\$ 522.000	\$ -	\$ 261.000
Dependientes	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Medicina complementaria	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Intereses	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Otras deducciones	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Total deducciones	\$ 10.000.000	\$ 13.022.000	\$ 5.000.000	\$ 6.511.000
Renta líquida	\$ 240.000.000	\$ 236.978.000	\$ 120.000.000	\$ 118.489.000
Rentas exentas				
Pensión obligatoria	\$ 10.000.000	\$ 16.000.000	\$ 5.000.000	\$ 8.000.000
Aporte fondo de solidaridad	\$ 5.000.000	\$ 1.000.000	\$ 1.250.000	\$ 500.000
Pensión voluntaria	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
AFC	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Otras rentas exentas	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Exención 25%	\$ 56.250.000	\$ 54.994.500	\$ 28.437.500	\$ 27.497.250
Total rentas exentas	\$ 71.250.000	\$ 71.994.500	\$ 34.687.500	\$ 35.997.250
Renta líquida gravable	\$ 168.750.000	\$ 164.983.500	\$ 85.312.500	\$ 82.491.750
Renta líquida gravable (UVT)	5,672	5,545	2,867	2,773
Impuesto en UVT	1,307	1,265	443	416
Impuesto básico de renta	\$ 38.877.055	\$ 37.634.110	\$ 13.176.420	\$ 12.386.610
Cálculo RGA IMAN sin beneficio del 25%	7,562	7,393	3,823	3,697
Cálculo RGA IMAN con beneficio del 25%	5,672	5,545	2,867	2,773
IMAN sin beneficio 25%	\$ 20.066.911	\$ 18.945.223	\$ 3.860.749	\$ 3.645.933
IMAN con beneficio 25%	\$ 10.135.657	\$ 9.307.036	\$ 1.806.007	\$ 1.653.672
Descuentos tributarios	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Cuota: impuesto a cargo	\$ 38.877.055	\$ 37.634.110	\$ 13.176.420	\$ 12.386.610
Tarifa efectiva renta (respecto a RLG)	23,04%	22,81%	15,44%	15,02%
Tarifa efectiva renta (respecto a Ingresos)	15,55%	15,05%	10,54%	9,91%
Seguridad social	\$ 25.000.000	\$ 30.022.000	\$ 11.250.000	\$ 15.011.000
Total tributos analizados	\$ 63.877.055	\$ 67.656.110	\$ 24.426.420	\$ 27.397.610
Tarifa sobre ingresos	25,55%	27,06%	19,54%	21,92%
Diferencia entre tarifas		1,51%		2,38%

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 2

Concepto	Dependiente 3	No dependiente 3	Dependiente 4	No dependiente 4	Dependiente 5	No dependiente 5
Valor ingreso anual	\$ 60.000.000	\$ 60.000.000	\$ 30.000.000	\$ 30.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000
Ingresos brutos	\$ 60.000.000	\$ 60.000.000	\$ 30.000.000	\$ 30.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000
Descuentos rebajas	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
INCRNGO	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Ingresos netos	\$ 60.000.000	\$ 60.000.000	\$ 30.000.000	\$ 30.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000
Costos	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Renta bruta	\$ 60.000.000	\$ 60.000.000	\$ 30.000.000	\$ 30.000.000	\$ 15.000.000	\$ 15.000.000
Deducciones						
Salud obligatoria	\$ 2.400.000	\$ 3.000.000	\$ 1.200.000	\$ 1.500.000	\$ 600.000	\$ 1.034.181
ARL	\$ -	\$ 125.280	\$ -	\$ 62.640	\$ -	\$ 43.187
Dependientes	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Medicina complementaria	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Intereses	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Otras deducciones	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Total deducciones	\$ 2.400.000	\$ 3.125.280	\$ 1.200.000	\$ 1.562.640	\$ 600.000	\$ 1.077.368
Renta líquida	\$ 57.600.000	\$ 56.874.720	\$ 28.800.000	\$ 28.437.360	\$ 14.400.000	\$ 13.922.632
Rentas exentas						
Pensión obligatoria	\$ 2.400.000	\$ 3.840.000	\$ 1.200.000	\$ 1.920.000	\$ 600.000	\$ 1.323.752
Aporte fondo de solidaridad	\$ 600.000	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Pensión voluntaria	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
AFC	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Otras rentas exentas	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Exención 25%	\$ 13.650.000	\$ 13.258.680	\$ 6.900.000	\$ 6.629.340	\$ 3.450.000	\$ 3.149.720
Total rentas exentas	\$ 16.650.000	\$ 17.098.680	\$ 8.100.000	\$ 8.549.340	\$ 4.050.000	\$ 4.473.472
Renta líquida gravable	\$ 40.950.000	\$ 39.776.040	\$ 20.700.000	\$ 19.888.020	\$ 10.350.000	\$ 9.449.160
Renta líquida gravable (UVT)	1.376	1.337	696	668	348	318
Impuesto en UVT	54	47	-	-	-	-
Impuesto básico de renta	\$ 1.618.654	\$ 1.395.601	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Cálculo RGA IMAN sin beneficio del 25%	1.835	1.782	928	891	464	423
Cálculo RGA IMAN con beneficio del 25%	1.376	1.337	696	668	348	318
IMAN sin beneficio 25%	\$ 74.085	\$ 70.812	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
IMAN con beneficio 25%	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Descuentos tributarios	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Cuota: impuesto a cargo	\$ 1.618.654	\$ 1.395.601	\$ -	\$ -	\$ -	\$ -
Tarifa efectiva renta (repecto a RLG)	3,95%	3,51%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Tarifa efectiva renta (repecto a Ingresos)	2,70%	2,33%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Seguridad social	\$ 5.400.000	\$ 6.965.280	\$ 2.400.000	\$ 3.482.640	\$ 1.200.000	\$ 2.401.120
Total tributos analizados	\$ 7.018.654	\$ 8.360.881	\$ 2.400.000	\$ 3.482.640	\$ 1.200.000	\$ 2.401.120
Tarifa sobre ingresos	11,70%	13,93%	8,00%	11,61%	8,00%	16,01%
Diferencia entre tarifas		2,24%		3,61%		8,01%

Fuente: Elaboración propia.

De los anteriores ejemplos se puede verificar de manera sencilla que para el caso de los trabajadores no dependientes, la tarifa sobre ingresos, contando Impuesto de Renta y contribuciones a la seguridad social, aumenta conforme disminuye el ingreso. Así mismo del análisis comparativo se evidencia que el tratamiento de los trabajadores dependientes y de los no dependientes, bajo los mismos ingresos, es desigual y su diferencia aumenta conforme disminuyen los ingresos.

De la misma manera, de lo anterior se puede extraer que la diferencia de tarifas sobre ingresos que resulta en el Impuesto de Renta, en la cual siempre resulta menor la de los trabajadores no dependientes se debe – en el supuesto planteado - al mayor valor pagado por concepto de contribuciones a la seguridad social, pero que dicha diferencia no se equipara el mayor valor en la tarifa, que resulta después de seguridad social, por lo cual, en todo caso, la contribución total (tomando seguridad social y renta) de los no dependientes es siempre mayor que la contribución de los dependientes.

En materia de seguridad social la situación del trabajador no dependiente se torna compleja para aquellos que perciben ingresos iguales a un salario mínimo y hasta dos veces y media dicho valor, pues hasta dicho monto, los “aportantes” deberán cotizar sobre la base mínima, lo cual supone un incremento de su tarifa hasta de un 32% para contratos de cuyo pago mensual corresponda a 1 salario mínimo legal mensual vigente. Lo anterior se origina por el hecho que la base mínima de cotización que es de un salario mínimo, lo cual conlleva a que personas con contratos de prestación de servicios personales, que tengan un valor mensual menor al señalado, cotizan sobre el 100% de sus ingresos.

Por lo anterior, por efecto de la seguridad social, la situación empeora conforme disminuyen los ingresos de los no dependientes, especialmente para las personas de ingresos inferiores al 250% (\$1.723.635 para 2016) del smlmv, quienes precisamente no tienen posibilidad de mayores deducciones, tanto por el valor de sus ingresos y posibilidades de ahorro, como por que en tributación efectiva no les representaría ninguna mejoría pues su tarifa es cero, tanto por impuesto ordinario como por IMAN – lo cual tiene su lógica porque son las personas más pobres y lamentablemente lo es la gran mayoría de la población laboral colombiana -.

Sobre el asunto, Julio Roberto Piza señala: “Si se mira desde la óptica de la seguridad social, que no tiene progresividad alguna pues se paga un porcentaje fijo sobre los ingresos y arranca en un salario mínimo, sería más equitativo integrar los dos tributos (renta y seguridad social), comenzando en uno o dos salarios mínimos, como ocurre hoy, pero con tarifas bajas, y a la vez suavizar la pendiente

actual de progresividad que sube muy rápidamente para quienes pagan ingresos laborales por encima de 5 millones al mes. Otra opción sería tomar como sujeto pasivo del impuesto a la familia, para poder medir mejor la capacidad del grupo familiar y de las personas, que además corresponde al criterio de cobertura en salud". (Piza. 2015: 159).

Así mismo, debemos advertir a partir de los ejercicios comparativos, que los mismos demuestran un dificultad mayor en el tratamiento que en el Sistema de Seguridad Social deben tener los ingresos de servicios personales no dependientes, puesto que pese a una mayor carga neta, paradójicamente, la realidad financiera demuestra unas cotizaciones menores en estos casos, situación que se ampliaría a los rentistas de capital y a los perceptores de rentas mixtas según la nueva regulación del Plan Nacional de Desarrollo. En ese sentido, mientras por una persona que mantiene una relación laboral o legal y reglamentaria se cotiza al sistema un total de 29,022%⁵¹ del salario que es el 100%, el aportante no dependiente cotiza un total de 11,6%, de los cuales 6,4% corresponden al aporte pensional.

Por dicha razón, el hecho que se realicen cotizaciones sobre bases menores al 100% de los ingresos, especialmente en aquellos casos donde no existen costos ni gastos – pues no existe subcontratación -, se reflejaría posteriormente en el monto de la potencial pensión de los aportantes no dependientes, quienes no podrán acceder en igualdad de condiciones que los aportantes dependientes, puesto que la regulación conlleva a que se realicen cotizaciones menores pues las mismas no están subsidiadas por su empleador, lo cual generará a futuro un menor Ingreso Base de Liquidación en el cálculo de la eventual pensión. De la misma manera, el Sistema de Seguridad Social en Salud y el de Riesgos Profesionales dejan de recibir ingresos por cuenta de la regulación actual, lo cual deviene finalmente en detrimento del mismo sistema.

Dicha situación se extenderá a los rentistas de capital y a los perceptores de rentas mixtas, a partir de la Ley del Plan, quienes quedaron sujetos a las bases presuntas que regule el Gobierno. Sin embargo, a diferencia de la actividad de trabajo propio, como lo hemos concebido en este estudio, estas actividades económicas generan rentas mixtas, incluyendo la prestación de servicios personales con subcontratación, por lo que las cotizaciones sobre bases menores si tienen un mayor sentido, lo cual se refleja en el valor de los contratos.

Así las cosas, creemos que el esquema de cotización sobre bases depuradas o presuntas, menores a los ingresos o el valor del contrato, responde a una lógica de existencia de gastos y costos, las cuales pueden o no estar presentes y

51 Tomando un riesgo mínimo (0,522%) para ARL y sin aporte al Fondo de Solidaridad.

dependen de cada caso. En ese sentido, creemos que para las rentas exclusivas del trabajo personal deberían aplicarse bases similares que garanticen aportes iguales y, por ende, protección igual. Ahora, lo anterior implicaría la creación de tarifas subsidiadas para ciertas personas que no puedan aportar por las cuestiones de equidad que en el documento desarrollamos, de manera que ciertas personas con patrimonios y rentas altas (de cualquier origen) contribuyan sobre la totalidad de los ingresos sobre unas tarifas que garanticen sostenibilidad del sistema y pensiones justas.

Obviamente, lo anterior requeriría de un sistema de información integrado que permitiere cruzar información sobre subsidios, nivel de ingresos y de patrimonio de los cotizantes, de manera que independientemente del monto del contrato o de los pagos, se pueda o no subsidiar parte del valor de las cotizaciones que actualmente nadie está aportando, en perjuicio de el mismo afiliado y del sistema en general, lo cual finalmente afecta a las generaciones futuras. En este punto debemos plantear la pregunta que no será resuelta en este documento. ¿Quién debería asumir este desfase? A nuestro juicio, debe ser el mismo Estado, dentro del mismo sistema.

Con todo lo anterior, y en aras de concretar el análisis propuesto al inicio del documento, precisamos, con base en los parámetros establecidos por la Corte Constitucional descritos en la primera parte del documento, que: aplicando un test débil (*la legitimidad del fin y del medio, debiendo ser este último potencialmente adecuado para lograr el primero*) encontramos que el fin de las últimas reformas – principalmente la Ley 1607 - es legítimo y no está prohibido – esto es para efectos de nuestro estudio, igualar el tratamiento de los trabajadores independientes con el tratamiento de los trabajadores dependientes⁵² – pues es

52 En ese sentido, en la verificación de la justificación razonable y objetiva del tratamiento igualitario, la exposición de motivos señala. “*La Ley 1607 de 2012 modificó la clasificación tributaria de las personas naturales asalariados y trabajadores independientes, con el objeto de eliminar distorsiones tarifarias y de retención en la fuente entre personas con la misma capacidad económica, y para incrementar la obligación del impuesto de renta de las personas naturales con ingresos altos, quienes se encontraban sometidos antes de la reforma a un régimen regresivo en el cual su tributación disminuía porcentualmente en relación con el aumento de ingresos.*

Para efectos de la eliminación de las distorsiones e inequidades en materia de tarifa efectiva de tributación y de aplicación de retención en la fuente, el Congreso de la República aprobó un nuevo sistema tributario con una clasificación tributaria basada en criterios de riesgo económico. Con base en este sistema, se clasificó a las personas naturales en las categorías de empleado, trabajador por cuenta propia, y otros contribuyentes.

Según se ha expuesto, el objetivo de la nueva clasificación de empleados y trabajadores por cuenta propia es el de la eliminación de diferencias tarifarias, retenciones en la fuente, y beneficios tributarios entre personas naturales en iguales niveles de ingresos y con similares índices de capacidad contributiva. En materia de beneficios tributarios, la reforma tributaria extendió el beneficio de depuración de base de retención en la fuente establecido en el artículo 383 del Estatuto Tributario a todos los trabajadores clasificados en la categoría tributaria de empleados, haciendo extensivo a estos las aminoraciones estructurales permitidas a los asalariados como los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional,

precisamente allí donde existe el problema, pero puede que la medida haya quedado incompleta (principalmente para las personas que exclusivamente viven de sus ingresos del trabajo) y por eso se adecúa al fin de forma parcial, y debió incluir un tratamiento igualitario en los demás tributos, especialmente en seguridad social.

Por su parte, en relación al análisis de la vulneración de la equidad horizontal, en su test especial, se hace más clara la vulneración puesto que la Corte ha señalado unos criterios específicos o especiales⁵³ para determinar si un tributo es violatorio de la equidad horizontal, bajo las tres circunstancias descritas al inicio del documento: A) cuando el monto a pagar por concepto del tributo no se define atendiendo a la capacidad de pago del contribuyente; B) cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente y C) cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias.

En el caso concreto nos encontramos, a partir del trato constitucional unitario que se le da al trabajo, con una vulneración al principio de equidad pues dos grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente, en relación no a un solo impuesto, sino a un conjunto de tributos íntimamente relacionados entre sí, esto es, bajo una visión sistemática.

Finalmente, sobre el particular vale la pena realizar una breve mención a la sentencia C- 492 de 2015⁵⁴, mediante la cual la Corte aceptó, en virtud del mínimo

las deducciones del artículo 387 del Estatuto Tributario, los aportes obligatorios al Sistema General de Seguridad Social en Salud, y las rentas exentas. Dentro de estas últimas, se encuentran las rentas exentas del artículo 206 del Estatuto Tributario, y de manera especial, el numeral 10 que establece la exención general del 25% del total de pagos recibidos por el trabajador.

Para efectos de aclarar los efectos creados por la última reforma tributaria, y garantizar la correcta aplicación del beneficio tributario contemplado en el numeral 10 del artículo 206 del Estatuto Tributario, se hace necesario incluir un párrafo adicional a este artículo donde se aclare la procedencia de esta exención general del 25% sobre los pagos recibidos por el empleado, provenientes de contratos de prestación de servicios distintos a los laborales, y/o legales y reglamentarios". Lo anterior, aunque ya la Corte en Sentencia C-643 de 2002 había aceptado la diferencia existente entre uno y otro grupo comparado (asalariados con el de los empleados que no son asalariados), y se pronunció a favor de la diferenciación de los dos grupos, en el siguiente sentido: "Es legítimo que el legislador, en consideración a las particularidades con que en cada caso se ejerce la actividad económica generadora de renta, configure un régimen diferente para efectos de la determinación del impuesto sobre ella y de su recaudo y acuda a mecanismos diversos de retención como sistema de pago anticipado y extinción de la obligación tributaria. Esa es una manifestación de la facultad que le asiste de crear, modificar y extinguir los tributos y consagrar exenciones y descuentos y el ejercicio de esa facultad es legítimo en tanto no desconozca los principios constitucionales del sistema tributario en su conjunto". O se había declarado inhibida.

53 Sentencia C-169 de 2014.

54 "Declarase EXEQUIBLE por los cargos examinados, el artículo 10 (integral) de la referida Ley, en concordancia con la reforma introducida por el artículo 33 de la Ley 1739 de 2014, en el entendido de que a partir del período gravable siguiente a aquel en que se expide este fallo, el cálculo de la renta gravable alternativa para empleados, obtenida en virtud de los sistemas IMAN e IMAS-PE, debe permitir la sustracción de

vital, que el 25% exento sea aplicable a la depuración del IMAS EMPLEADOS e IMAN. Consideramos que la Corte no realizó un análisis de las implicaciones que dicha decisión acarrea, entre otras, aceptar que existen mínimos vitales diferentes en función de la cantidad de ingresos que perciban las personas – limitado en todo caso por la Ley tributaria a 240 UVT (\$7.141.000 en 2016) -, lo cual en últimas se traduce en el hecho que una persona que percibe ingresos muy altos – como el caso de los súper ejecutivos (Piketty; 2014)-, tiene un mínimo vital más alto que las personas que perciban ingresos más bajos⁵⁵.

Lo anterior, aunque la misma Sentencia afirma que: *“esta decisión se funda en que la regulación, según su contenido, está llamada a interferir en el mínimo vital de los contribuyentes con niveles medios de renta, y amenaza entonces su goce efectivo, la Corte no tiene competencia para introducir diferencias en el universo de beneficiarios de la exención, y debe extenderla hacia todos los empleados obligados a aplicar el IMAN, con impactos porcentuales equivalentes (25%, y en los términos del Estatuto). Esta decisión se justifica a la luz del principio de progresividad tributaria, en tanto no afecta el carácter progresivo del sistema de renta (C.P. art 363)”*.

Si bien la Corte reitera que los principios se predicán del sistema tributario, la situación, consideramos, merecería una revisión a partir del entendimiento conjunto de los gastos y beneficios sociales, aunque actualmente sus efectos se encuentran suspendidos por el Auto 184 de 27 de abril de 2016, expedido dentro del incidente de impacto fiscal iniciado por el Gobierno.

2.4. La propuesta de reforma

El informe de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria contiene cuatro propuestas claras en relación con el fenómeno analizado, pero lastimosamente no menciona el tema planteado de la seguridad social, ni la necesidad de unificar el tratamiento, en todos los tributos.

Inicialmente, se plantea la eliminación de las categorías creadas por la Ley 1607, así como de los sistemas IMAN e IMAS.

las rentas de trabajo exentas, en los términos previstos por el artículo 206-10, primera frase, del Estatuto Tributario, una vez se detraigan del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los conceptos permitidos por el artículo 332 del Estatuto”. Sobre el asunto, dada la extensión de la disposición legal demandada y analizada, la Dian, sorprendentemente expidió el Oficio 01344 Publicado en D.O. No. 49.787 del 15 de febrero de 2016, mediante el cual se señaló que dicho tratamiento no se extiende a la retención mínima.

55 Situación similar se presenta en el incremento anual del salario, decretado de manera proporcional para todos, sin perjuicio del nivel de ingresos.

En segundo lugar, la propuesta presentada, a partir de la evidencia académica y la experiencia internacional, comprende el llamado de tratar de manera diferente a las rentas del trabajo de las otras rentas, para lo cual propone utilizar la definición del artículo 103, lo cual es bastante acertado y permite que en cada caso el intérprete verifique si se trata o no de una renta del trabajo.

La Comisión propone adoptar para efectos tributarios una clasificación por tipos de rentas según su naturaleza en: i) rentas de trabajo y ii) otras rentas. Para tal efecto, se considerarían rentas exclusivas de trabajo, las obtenidas 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. Las otras rentas son todas aquellas que no califiquen como de trabajo, lo cual resulta adecuado para los propósitos analizados en el presente documento pero en todo caso debe concretarse de manera más técnica, pues supone la existencia de un régimen para cada tipo de renta, pero que sumará las bases para liquidar un impuesto único por la vigencia, lo que supondría la aplicación de una misma tarifa.

La tercera de las propuestas relacionadas con el estudio consiste en establecer dos límites a los beneficios en general, cualquiera que sea su tipo y dependiendo de cada tipo de renta. Un límite porcentual y otro señalado en UVT. Señala la propuesta: *La Comisión propone establecer un límite conjunto a las deducciones, exenciones y tratos especiales a un porcentaje de 35% de los salarios y demás compensaciones derivadas de contratos de trabajo y de 10% sobre las demás rentas líquidas, siempre y cuando la suma de estos no supere 4.500 UVT (equivalente a \$133.888.500 para 2016) en el caso de que la persona solo obtenga rentas de trabajo, este límite será de 1286 UVT (equivalente a \$38.262.358 para 2016) en el caso de que solo tenga rentas de otras fuentes. Para las personas que tienen una combinación de rentas de trabajo y de otras fuentes, el límite porcentual y absoluto será un promedio ponderado de dichos límites de acuerdo con la ponderación de cada una de las fuentes en su renta gravable total. En esta propuesta, los beneficios se refieren a los beneficios personales existentes y, por tanto, no incluyen la parte inflacionaria de los intereses, que no constituyen ingreso real.*

Finalmente, una tercera propuesta dirigida a la modificación de los rangos y de las tarifas marginales aplicable a las personas naturales: *La Comisión propone modificar la actual tabla de rangos y tarifas impositivas así: i) incluir un rango adicional de ingresos para completar cinco (incluyendo el de tarifa 0%), ii) modificar los límites para cada rango, en función de la renta gravable obtenida de la depuración con límites sobre los beneficios, así: 0-600 UVT, 600-1000 UVT, 1001-*

2000 UVT, 3500 UVT, 3501 UVT en adelante y ii) establecer para los 5 rangos las siguientes tarifas: 0%, 10%, 20%, 30%, 35%.

Un punto importante que toca la Comisión, es el retroceso que significa la Sentencia C- 492 de 2015 mencionada. En palabras de la Comisión: *la decisión reciente de la Corte Constitucional echó para atrás el principal avance de limitar los beneficios al establecer que bajo este sistema alternativo sí se puede deducir el 25% de las rentas laborales de la base impositiva.*

En relación a estos puntos no podemos precisar mayores comentarios antes de la redacción precisa de las disposiciones propuestas, lo cual será objeto de debate en el semestre o año que viene, en el cual no hay que olvidar que el impuesto no es un asunto técnico, sino eminentemente político y filosófico, sin duda el primero de todos. (Piketty; 2014. 546).

3. Conclusiones y recomendaciones

Los principios tributarios no se deberían interpretar – salvo que se encuentren constitucionalizados - a partir de calificaciones legales o infra legales creadas en determinados ámbitos del ordenamiento, que responden a un proceso histórico propio, y puesto que no es correcto realizar una interpretación de una norma constitucional mediante la aplicación de conceptos creados por el legislador, más aún cuando no es tributario.

En ese sentido, el cumplimiento o vulneración de los principios constitucionales tributarios, dados los fines y los límites del poder que crean y regulan los tributos, se debe verificar dentro del marco – por más criticable que sea dado su poca rigurosidad– planteado por la jurisprudencia constitucional, lo cual propone una lectura sistemática de la Constitución, a la luz de la capacidad tributaria en tanto fundamento de los tributos, y para el caso, la aplicación de un test. Esto quiere decir que la respuesta a la equidad o no de trato se da, no en relación a la subordinación, dependencia, duración o tipo de contrato que rijan las relaciones jurídicas a las cuales subyace dicha capacidad, sino que se debe dar en función de la racionalidad, razonabilidad y proporcionalidad de las medidas legislativas, sin perjuicio de la importancia que pueden revestir dichas categorías y la necesidad de coordinación e integración normativa que supone la exigencia de unidad del ordenamiento jurídico.

En ese sentido, en caso de un juicio de constitucionalidad frente a la situación planteada y sin perjuicio de la realización del denominado test leve, debe realizarse también un test especial de equidad en donde se verificará que cierto tipo de trabajadores – no dependientes - tienen una regulación que grava sus

rentas del trabajo de forma diferente que a las rentas del trabajo de los trabajadores denominados dependientes, sin justificación alguna y en perjuicio principalmente de los más pobres. Esto es, siendo reiterativos, el concepto constitucional y económico del trabajo permite realizar un análisis del cumplimiento de la equidad horizontal y vertical, el cual, para el presente caso, comprueba que existe en materia de seguridad social un tratamiento desigual en la hipótesis indicada como: *“cuando se regula un tributo en virtud del cual dos sujetos o grupos de sujetos en iguales condiciones resultan gravados de manera desigual, sin justificación suficiente”*⁵⁶. Así mismo, en las rentas de menores ingresos, *cuando el tributo es o tiene implicaciones confiscatorias*. En esta última situación el trabajador no dependiente tampoco tiene incentivos para realizar cotizaciones a seguridad social y en aquellas personas que perciben un ingreso mensual no superior al 60% del salario mínimo, podría implicar un límite que el mismo legislador de forma inconsciente ha planteado en relación a quién debe pertenecer al Sistema Subsidiado de Seguridad Social y quién no.

Por lo anterior, el test leve y especial procederían sin perjuicio de la posible realización de un test estricto, el cual se fundamenta en la situación de especial protección de la población trabajadora más pobre y que está en proceso de formalidad, su trato unitario en todas sus manifestaciones dado a partir de los artículos 25 y 53 de la Constitución, y del marco de protección de la OIT, el cual hace parte del bloque de constitucionalidad.

Además, de no contar con los beneficios que supone la existencia de un contrato laboral o de una relación de tal tipo, lo cual supone una cantidad mayor de ingresos por dicho origen, estas personas ven disminuidos sus ingresos del trabajo en una mayor proporción que lo hacen los trabajadores dependientes, oficiales o los empleados públicos, quienes además reciben todas las prestaciones propias del Derecho Laboral o del régimen legal y reglamentario correspondiente. No es claro por qué no existen otro tipo de incentivos como al ahorro, la educación, o porque no se han estimulado otros mercados diferentes de la construcción como el hotelero, el turístico, el cultural, etc.

En relación a los otros contribuyentes, debemos precisar que dada la sinteticidad del Impuesto de Renta en Colombia, en la declaración de renta (formularios 210 y 220), las deducciones se aplican sobre la totalidad de los ingresos y la tarifa que resulte se aplicará a la totalidad de la base, la cual estará integrada por todas las demás rentas, ya sean especiales o no, lo cual significa que las rentas del trabajo quedarán finalmente gravadas a la misma tarifa de las demás, o

56 Criterio retirado por la Corte en múltiples sentencias, entre ellas, la reciente C-668 de 2015.

a la renta presuntiva en caso de existir pérdidas. Todo lo anterior desnaturaliza los beneficios tributarios creados para los empleados y puede generar distorsiones.

Por todo lo anterior, es evidente que los ingresos del trabajo son un componente de la renta que por sus características e importancia a nivel de política económica, deben ser tratados con una regulación especial. En los ordenamientos tributarios occidentales desarrollados, en el Impuesto de Renta (*Tax Income*) es tratado de manera cédular y categoriza a los ingresos del trabajo sin mayor dificultad. Pese a lo anterior, aún no ha sido usada la definición del artículo 103 del Estatuto Tributario, la cual sería muy útil como punto de partida. En todo caso es necesario consolidar una definición de ingresos de trabajo o de rentas de trabajo que sea útil, simple e incluya elementos activos y pasivos de las mismas, esto es, definitorios y excluyentes, respetando el principio de reserva de ley.

Es necesario entonces modificar bases y tarifas de la seguridad social, para aquellas personas que no mantienen un vínculo laboral y especialmente para las personas de ingresos menores a un 250% de un smlmv (\$1.723.635 para el año 2016). Así mismo, para el cual podría el Gobierno activar la posibilidad de subsidiar el monto que el trabajador no puede costear, señalado en el artículo 19 de la Ley 100. Así mismo, por la eficiencia que representaría, es necesario activar la retención en la fuente por seguridad social, dentro de la cual podría incluirse la figura de subsidio, incluyendo un descuento tributario, por ejemplo.

En IVA e ICA, dado que lo que se grava es en un caso la prestación de servicios y en otra realización de actividades comerciales, industriales o de servicios, los ingresos del trabajo no dependiente termina siendo gravado con los dos tributos en alguna de las actividades, principalmente en la de servicios. Para el caso del ICA, la actividad está gravada en Bogotá. Es de resaltar que los contratos laborales o las relaciones legales y reglamentarias (trabajo dependiente) no están gravados ni con IVA ni con el Impuesto Territorial.

Consideramos que la unificación de la Seguridad social y del Impuesto de Renta en materia de ingresos del trabajo es necesaria desde cualquier lógica económica pero se ve poco plausible por las implicaciones políticas y las dificultades técnicas que aún se presentan. En Colombia, además es necesario modificar o complementar la estructura tributaria de las contribuciones a la seguridad social y sería necesaria la unificación del Impuesto de Renta y los aportes al Sistema de Seguridad Social, lo cual supondría integrar los dos impuestos y la administración de los dos tributos esto es, la acción de la UGPP y de la DIAN, los registros, los NIT y NISS, entre otras, todo lo cual propende por el principio de igualdad ante las cargas y los beneficios dentro de un modelo capitalista.

Finalmente, la comisión de expertos conformada para la reforma del sistema tributario incluye varias propuestas tendientes a regular las rentas del trabajo, entre las que se destaca la unificación de dichas rentas bajo un solo concepto, haciendo uso del artículo 103 del Estatuto que está bien redactado. Así mismo plantea la eliminación de las categorías de empleados, trabajadores por cuenta propia y otros no clasificados, lo cual es conveniente, además de los sistemas de IMAN e IMAS. Sin embargo, no menciona la situación de la seguridad social integral y de sus aportes, ni el IVA ni el ICA, los cuales llegan en conjunto a ser confiscatorios para las personas que dependen exclusivamente de las rentas del trabajo, especialmente para aquellas que perciben los menores ingresos y son no dependientes, lo cual aumenta la informalidad y detiene el avance organizado e institucional de Colombia.

4. Bibliografía

- Alexy Robert. Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios. Universidad Externado de Colombia. (2002).
- Carlos Bernal Pulido. El derecho de los derechos. Universidad Externado de Colombia. 8 reimpresión. (2008).
- Carlos Bernal Pulido. El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. 4 ed. Universidad Externado de Colombia. (2014).
- Cesar García Novoa. *Eficiencia y calidad normativa en materia tributaria*. Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior. ICDT. (2016).
- Friedrich Engels. El origen de la familia, la propiedad y el Estado. Traducción al español. Editorial el Progreso. (1979).
- Gabriel Muñoz Martínez. *Tributación de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta Colombiano*, en *Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Consideraciones teóricas y Prácticas*. 2 ed. pp. 659 a 678. Universidad Externado de Colombia. (2013).
- Gabriel Vallejo Hernández & Ángela Cruz Lasso. *Fundamentos de la nueva tributación de personas naturales*. Revista de Derecho Fiscal 7. pp. 135 a 157. Universidad Externado de Colombia. 2015.
- Informe Final Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria. Bogotá, D.C. (2015).
- James Mirrlees. Diseño de un sistema tributario óptimo. Traducción al español de Julio Viñuela Díaz. Editorial Universitaria Ramón Areces. (2001).
- Javier González Valencia. *Categorías tributarias de las personas naturales e implicaciones en las retenciones en la fuente*. Memorias Jornadas Colombianas de Derecho Tributario No. 38. ICDT. 2014.
- Jorge E. Manrique Villabuena (DIR). Progresividad en asuntos de la seguridad social y laborales: aproximación a la doctrina y a la jurisprudencia constitucional. Serie de Investigaciones en Derecho Laboral 5. Universidad Externado de Colombia. (2012).

- Jorge E. Manrique Villabuena. Introducción al concepto del trabajo y sus vínculos con las formas de trabajo independiente, parasubordinado y autogestionario. Universidad Externado de Colombia. (2013).
- Julio Roberto Piza Rodríguez. *Equidad y simplicidad en el Impuesto de Renta a las personas naturales*. Revista de Derecho Fiscal 7. pp. 159 a 166. Universidad Externado de Colombia. 2015.
- Julio Viñuela Díaz (Coord.). Opciones para una reforma del sistema tributario español. Editorial Universitaria Ramón Areces. (2014).
- Luis María Díez-Picazo. Sistema de derechos fundamentales. Thomson Civitas. (2003).
- Mario Andrade Perilla. *El Impuesto a la Renta de las personas naturales*, en Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Consideraciones teóricas y Prácticas. 3 ed. pp. 239 a 260. Universidad Externado de Colombia, Bogotá, D.C. (2013).
- Paola Bedoya Rondón. *Tributación y derecho laboral*, en *Estudios interdisciplinarios de la tributación*. Capítulo IX. Editorial Temis. Ediciones Uniandinas, Bogotá, D.C. (2014).
- Stefano Farné & David Arturo Rodríguez. *Empleo e impuestos a la nómina en Colombia. Un análisis de los efectos ocupacionales de la Ley 1607 de 2012 de Reforma Tributaria*. Revista de Derecho Fiscal 7. Universidad Externado de Colombia. 2015. pp. 117 a 134.
- Thomas Piketty. El capital en el siglo XXI. Trad. Eliane Cazenave-Tapie Isoard. Primera traducción al español. Fondo de Cultura Económica. (2014).