

LUIS FELIPE TIMANÁ ROSERO

EL MÍNIMO VITAL EN LA RENTA DE TRABAJO DE LA LEY 1819 DE 2016

**BOGOTÁ, COLOMBIA
2018**

**UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
FACULTAD DE DERECHO**

Rector:	Dr. Juan Carlos Henao
Secretaria general:	Dra. Martha Hinestroza
Director Departamento de Derecho Fiscal:	Dra. Olga Lucia González Parra
Director de tesis:	Dr. Andrés Esteban Ordoñez Pérez
Examinadores:	Dr. Eduardo Cubides Dr. Camilo Rodríguez

DEDICATORIA

Este trabajo está dedicado a mis padres, quienes han estado presentes desde el primer momento para apoyarme en cada uno de los pasos que he decidido tomar. Que el valor y la fortuna sean favorables y éste trabajo se convierta en la primera de muchas alegrías. A mi hermana, el eterno sol en mi corazón, a quien quisiera dejar una de las apreciaciones que de antaño hiciera Tito Livio:

Hanc Modestiam aequitatemque et altitudinem animi, ubi nunc in uno inveris, quae tunc populi universo fuit? (¿Podríamos hallar hoy un hombre que hiciera gala de la moderación, equidad y grandeza de ánimo que mostró entonces un pueblo entero?)

Gracias por el amor y el cariño del que han rodeado mi entorno.

Que el presente estudio quede a consideración del lector, de los jurados y de la historia; que en el inicio del trabajo quede grabado el lema que acompañará siempre los pasos de su autor, el mismo lema que acompañó los pasos de los gigantes que le precedieron en su alma mater:

Post tenebras spero lucem.

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.	6
CAPITULO 1.	11
EL IMPUESTO DE RENTA, LA DEFINICIÓN DE TRABAJO Y UNA APROXIMACIÓN A LA NOCIÓN DE MÍNIMO VITAL.	11
1. EL ROL DE LOS IMPUESTOS.	11
1.1. <i>¿Cómo llegamos al impuesto de renta y al estado actual de las cosas?</i>	11
1.1.1. <i>Tax polls y la propiedad como criterio para gravar el poder adquisitivo del individuo.</i>	12
1.1.2. <i>El consumo y la producción como criterio para gravar el poder adquisitivo del individuo</i>	13
1.1.3. <i>La aparición del impuesto de renta.</i>	16
1.2. <i>La llegada del Impuesto de Renta a Colombia</i>	20
1.2.1. <i>El impuesto de renta en la Ley 1819 de 2016.</i>	23
1.2.2. <i>Rentas de trabajo y sus rentas exentas.</i>	25
2. EL ROL DEL TRABAJO	29
2.1. <i>Definición de Trabajo</i>	29
2.2. <i>Importancia del trabajo y su protección jurídica</i>	31
2.3. <i>El salario</i>	34
2.3.1. <i>El salario mínimo y móvil</i>	38
2.3.2. <i>El Salario Digno</i>	43
2.4. <i>El Mínimo Vital</i>	46
CAPÍTULO 2.	56
EL MÍNIMO VITAL COMO UN LÍMITE CONSTITUCIONAL AL IMPUESTO DE RENTA, ESPECIALMENTE EN LAS RENTAS DE TRABAJO.	56
1. <i>La función de los principios del Derecho Tributario en el Ordenamiento Jurídico Colombiano</i>	56
1.1. <i>El principio de progresividad</i>	59
1.1.1. <i>La progresividad en el 25% exento de rentas de trabajo</i>	65
1.1.1.1. <i>“Si el tributo en cuestión aporta una dosis manifiesta de regresividad”.</i> 66	
1.1.1.2. <i>Si desconoce el derecho al mínimo vital</i>	67
1.1.1.3. <i>Si incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad.</i> 67	
CONCLUSIONES	68
BIBLIOGRAFÍA	72

- *Jurisprudencia* 72
- *Doctrina* 73

INTRODUCCIÓN.

A lo largo de la historia han existido diferentes formas de gravar el poder adquisitivo de los individuos mediante distintos tipos de tributos, atendiendo a la realidad económica de un momento determinado, en un lugar determinado. No obstante ello, el impuesto de renta es presentado, por primera vez en la historia, al parlamento británico en 1799, convirtiéndose así en uno de los impuestos más antiguos de la historia reciente de la humanidad. El impuesto de renta, es el impuesto directo por excelencia y, sin duda alguna, una de las banderas de gran parte de los sistemas tributarios contemporáneos (Piza Rodríguez, 2015).

Para el caso Colombiano, su estructuración aplicación y entendimiento data desde 1821 -a pesar de que su efectiva aplicación sólo se haya logrado tiempo después, en 1918- (Piza Rodríguez, 2015), siendo así parte fundamental de la historia tributaria del país y un criterio de fundamental importancia para estructurar la política tributaria nacional en cada momento de la historia patria. Así mismo, la importancia económica del Impuesto de Renta es palpable. De acuerdo con información publicada por la DIAN, para el año 2015, se recaudó \$10.691.838 millones de pesos por concepto de Impuesto de Renta y Complementarios, de un total anual presupuestario de \$216,2 billones de pesos, lo que representa un importante porcentaje en el total del recaudo¹.

Ahora bien, una de las tantas formas de percibir rentas, es mediante la realización de “trabajo”. El trabajo humano es tan antiguo como la humanidad misma (tal vez incluso más antiguo, si se recuerda que existe toda una teoría que ubica al trabajo como el causante de la evolución del mono en hombre²) y representa el quehacer diario de gran parte de la población de un determinado territorio. El trabajo suele

¹Datos tomados del informe en formato Excel, publicado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el cual lleva por nombre:

'Recaudo_anual_por_tipo_de_impuesto_1970_2017p_corte_Junio_2017', tomado de http://www.dian.gov.co/dian/14cifrasgestion.nsf/pages/Recaudo_tributos_dian?OpenDocument , consultado el 17 de noviembre de 2017.

² F. Engels, en su libro, el Papel del Trabajo en la Transformación del Mono en Hombre, se esfuerza por demostrar la importancia que tuvo, en la especie humana, el trabajo entendido como actividad, a la hora de dejar de ser monos y convertirse en seres humanos.

determinar la posición social que ocupa un individuo en la sociedad, el tipo de vida que lleva y muchas otras cuestiones que podrían determinar decisivamente el contexto de una persona.

Entre aquellas cuestiones que determinan decisivamente el contexto socio-económico de una persona, se encuentra la percepción de renta generada como contraprestación al trabajo realizado. En efecto, la cuantía de dicha remuneración determinará la calidad y tipo de educación, salud, sanidad, relaciones interpersonales y demás factores de la vida cotidiana a los que el sujeto receptor de esa renta tiene acceso. La cuantía de esta remuneración es determinada por distintos factores, sin embargo, la sociedad se ha ocupado de garantizar remuneraciones mínimas para todas las personas laboralmente activas, de manera que la mayor parte de la población pueda subsistir de manera digna teniendo acceso a un mínimo de condiciones socio-económicas. Este proceso ha desembocado, no solamente en regulaciones para garantizar un mínimo remuneratorio universal, sino además en algo que hoy, en Colombia, se conoce como 'Mínimo Vital'.

Pese a la actual indeterminación existente en el concepto de 'Mínimo Vital', es de resaltar que se trata de un concepto que juega un rol fundamental en la realidad jurídico-económica de la sociedad Colombiana. El Mínimo Vital es un derecho fundamental que les asiste a los individuos en razón de la dignidad que conlleva el "ser humano". El derecho a un Mínimo Vital hace referencia a el derecho que tiene cada persona para acceder a un nivel básico de subsistencia universal, el cual, a su vez, debe estar de acuerdo con la situación y contexto particular de cada sujeto, por lo que varía en función de los mismos. Una de las formas en que la Corte Constitucional materializó el derecho en cuestión es la calificación de 'Mínimo Vital' que ésta le otorgó al 25% exento de ser gravado por el impuesto de renta – rentas de trabajo³, lo cual se hizo mediante providencia C-492 de 2015.

³ De acuerdo con la clasificación dada por la Ley 1819 de 2016

La calificación dada por la Corte Constitucional parecería, en principio, adecuarse a la relativización del mínimo universal de existencia de acuerdo con el contexto personal de cada sujeto, puesto que la naturaleza porcentual del monto exento relacionado con el ingreso, le relaciona, a su vez, con uno de los criterios que determina decisivamente el contexto socio-económico de una persona. No obstante ello, en razón a su naturaleza constante y no variable o progresiva, es necesario estudiar si, al ser catalogado como Mínimo Vital de las rentas de trabajo, una actividad que goza de especial protección constitucional, desarrolla el principio de progresividad que rige todo el sistema tributario, o si, por el contrario, lo contradice.

El principio de progresividad tributaria, rige todo el sistema jurídico – tributario por lo que, en aplicación de éste, quienes perciben mayores ingresos, están llamados a contribuir en mayor medida con los ingresos fiscales de una sociedad. No obstante ello, los gravámenes que se apliquen a los ingresos brutos de un sujeto pasivo de obligaciones tributarias no pueden ser de tal entidad que adquieran la capacidad de apropiarse por completo del lucro de la actividad económica, pues se desincentivaría su realización. En Colombia, una de las formas de aproximarse a éste punto tan sensible de la política económico-tributaria, ha sido determinar qué fracción del ingreso bruto de un sujeto puede estar cobijado por cargas tributarias y qué fracción está exenta de las mismas. Es así que, en el impuesto de renta, en concreto, en las rentas laborales del mismo, se ha optado por la implementación de un 25% exento de cargas tributarias, de manera que todas las personas sujetas a este impuesto, tengan como ingreso neto mínimo, el 25% de sus rentas laborales brutas. Como se mencionó anteriormente, este monto exento fue elevado a la categoría de 'Mínimo Vital' por la Corte Constitucional.

Ahora bien, para abordar el interrogante sobre la adecuación o no, del 25% exento de ser gravado por el impuesto de renta con el principio de progresividad tributaria, el presente trabajo plantea la siguiente pregunta:

¿Cumple con el requisito de progresividad el 25% exento de ser gravado por el impuesto de renta - rentas de trabajo, reconocido como “mínimo vital” por la corte constitucional?

El tema planteado en el presente trabajo es un tema bastante sensible en el enfoque económico contemporáneo, así mismo, la relevancia jurídica del interrogante planteado merece especial atención puesto que, en caso de contradecir el principio de progresividad tributaria, se convierte en una disposición normativa llamada a ser retirada del Ordenamiento Jurídico y las consecuencias económico-jurídicas de ello, no dejan de ser una parte importante en el enfoque jurídico-económico que una sociedad decida darse.

Para atender el tema de estudio propuesto, el presente trabajo se ha fijado como objetivo general establecer si el 25% exento de ser gravado por el impuesto de renta – rentas de trabajo, contradice el principio de progresividad tributaria. Para alcanzar el objetivo general de manera adecuada, se habrá de (i) realizar una aproximación histórica de los criterios tributarios que han servido de base para gravar el poder adquisitivo, (ii) realizar una aproximación histórica del Impuesto de Renta, (iii) desarrollar la protección constitucional que rodea al trabajo como actividad económica, (iv) realizar una breve aproximación de lo que la Corte Constitucional ha entendido por Mínimo Vital desde el año 2003 hasta el año 2016 y, finalmente, (v) realizar una aproximación al principio de progresividad tributaria.

Para lo anterior el presente documento se desarrolla en dos capítulos. En el primer capítulo se realizará una aproximación histórica de los criterios tributarios que han servido de base para gravar el poder adquisitivo de los sujetos pasivos de obligaciones tributarias, y del Impuesto de Renta. Posteriormente, se abordará el ‘trabajo’ como actividad económica, su protección jurídica, su remuneración y un tema que llamó bastante la atención del autor: el concepto de ‘Salario Digno’. A continuación y, para terminar el primer capítulo, se realizará una aproximación a la noción de Mínimo Vital. En el segundo capítulo se contextualizará brevemente la

función que cumplen los principios del Derecho Tributario en el Ordenamiento Jurídico-Tributario, se realizará una aproximación al principio de progresividad tributaria, y, finalmente, se estudiará que implicaciones jurídicas tiene la aplicación del principio de progresividad tributaria sobre el 25% exento de ser gravado por el Impuesto de Renta – Rentas de Trabajo. Con lo anterior, el presente trabajo abordará las conclusiones a las que llegó y, por supuesto, se planteará una respuesta al interrogante propuesto.

Ahora bien, dado que se trata de un tema eminentemente jurídico, el presente trabajo acudirá constantemente a las fuentes del Derecho, esto es, Ley (*Lato Sensu*), Jurisprudencia y Doctrina. Adicionalmente, para realizar las aproximaciones históricas mencionadas, se acudirá también a algunas fuentes históricas. No obstante lo anterior, en algunos puntos, el tema de estudio, atañe también a la teoría económica, por lo que ocasionalmente se acudirá a doctrina económica. En este punto y, respecto de la imparcialidad en temas económicos, el economista Rafael Correa Delgado, sostiene que no es posible llegar a una conclusión ‘imparcial’ puesto que las medidas a tomar beneficiarán a un grupo en particular, en detrimento de otros grupos. Sin embargo, el mencionado economista, reconoce también que siempre se puede mantener la objetividad. El presente trabajo, tiene la aspiración de ser objetivo en todo su desarrollo y especialmente en sus conclusiones, manteniendo siempre la rigurosidad jurídica.

De esta forma el autor espera realizar una modesta contribución a un tema sensible socialmente y que, al ser discutido en los diferentes ámbitos de representación popular de una sociedad, despierta diversas pasiones ideológicas.

CAPITULO 1.

EL IMPUESTO DE RENTA, LA DEFINICIÓN DE TRABAJO Y UNA APROXIMACIÓN A LA NOCIÓN DE MÍNIMO VITAL.

1. EL ROL DE LOS IMPUESTOS.

Para iniciar a abordar el tema planteado, el presente trabajo empezará por describir brevemente el origen de los impuestos y la llegada del impuesto de renta, su aplicación en Colombia, finalmente describirá el trato que se le da al mismo en la Ley 1819 de 2016.

1.1. ¿Cómo llegamos al impuesto de renta y al estado actual de las cosas?

En la historia de la humanidad los aportes económicos destinados a obras o actividades de beneficio común, son tan antiguos como la formación misma de la sociedad organizada. Contribuciones económicas y extra-económicas permitían financiar diferentes tipos de obras o actividades que beneficiaban a la colectividad: la construcción de muros que protegieran una ciudad, caminos que conecten poblaciones o ciudadelas, los ritos públicos a los dioses y sus templos, torneos e, incluso la guerra (a pesar de que ésta, en muchas ocasiones, generaba cuantiosos réditos para los vencedores y por ende resultaba auto-financiada) (Maquiavelo, 2016). A la hora de realizar las mencionadas contribuciones, la “cuestión tributaria”⁴ consistía en determinar quiénes realizarían las contribuciones y en qué monto o proporciones. Es así que la cuestión tributaria, desde sus inicios, ha girado alrededor de las preguntas: ¿Qué y/o a quién gravar? Y, ¿con cuánto gravar? La

⁴ Para el presente trabajo, se entenderá por ‘cuestión tributaria’ el enfoque que se le da a los gravámenes tributarios.

respuesta a estos interrogantes es la base de toda política tributaria y, el basamento de su respuesta, es inevitablemente ideológico. Es así que se trata de una cuestión dinámica llamada a mutar en el tiempo.

1.1.1. *Tax polls* y la propiedad como criterio para gravar el poder adquisitivo del individuo.

De acuerdo con Seligman (1914), la primera forma de gravamen que se conoció en la sociedad para financiar obras o actividades de beneficio común, fueron los tributos tipo *poll*⁵. Se trataba de una forma de recaudar recursos en la que cada individuo pagaba el monto acordado, sin importar su condición económica: ‘ni el rico pagaba más, ni el pobre pagaba menos’. Esta forma de recaudar funcionaba de una manera relativamente adecuada para una sociedad con una economía de poca dinamicidad y con pequeña acumulación de capital individual; sin embargo, gracias al proceso de la creciente acumulación de capital individual y el aumento en la dinamicidad de la economía, se hizo necesario cambiar el enfoque tributario para que respondiera a las nuevas exigencias de una realidad económica cambiante.

La siguiente fase de la respuesta ante la pregunta ¿Qué y/o a quién gravar? fue la propiedad. En un principio, “la propiedad”, como criterio para gravar el poder adquisitivo del individuo, jugó un rol tímido y accesorio a los impuestos tipo *poll* o *poll tax*, sin embargo, el paso del tiempo y la evolución del sistema económico, fortalecieron el uso de éste criterio y lo ubicaron en un lugar preponderante.

La economía continuó evolucionando y con ella, por supuesto, la sociedad. Comenzó a evidenciarse que no era exactamente la propiedad un sinónimo estático de riqueza, puesto que la propiedad puede ser adquirida y enajenada: adquirida generalmente sólo por quien había acumulado ingresos en el tiempo y, enajenada, generalmente por quien necesitaba compensar ingresos que habían dejado de ser

⁵ En el libro ‘The Income Tax’ (Seligman, 1914), Seligman habla de ‘Poll Tax’ para hacer referencia a un impuesto que era pagado por cada individuo en igual proporción.

acumulados en el tiempo. Así mismo, el beneficio que representaba la propiedad en el largo, mediano y corto plazo, no siempre reflejaba su valor actual; por otro lado los costos y/o infortunios generados como consecuencia del mantenimiento de la propiedad no se tenían en cuenta a la hora de pagar el tributo. Un ejemplo que nos ayuda a ilustrar con mejor claridad las dificultades que presentaba *'la propiedad'* como criterio para enfocar la política tributaria de una sociedad, es el siguiente: dos propietarios de dos granjas de igual tamaño, se veían siempre obligados a pagar el mismo monto, incluso en el caso de que alguno de ellos padeciere el advenimiento de una catástrofe que acabara con su producción. Fue así como una nueva realidad económica emergió, una realidad en la que se hacía necesario sustituir la propiedad como criterio preponderante en la tributación puesto que: el capital no es sino ingreso capitalizado⁶.(Seligman, 1914)

1.1.2. El consumo y la producción como criterio para gravar el poder adquisitivo del individuo

En esta nueva realidad, los asalariados con importantes ingresos y sin cargas tributarias, comenzaron a jugar un rol importante en la economía, por lo que se hizo necesaria la implementación de un nuevo criterio. Se buscó un criterio en el que todos los ciudadanos se vieran involucrados sin importar su actividad o procedencia, un criterio que permitiera gravar tributariamente de manera más adecuada la realidad económica de la sociedad.

⁶ En el libro se lee literalmente: "(...) *capital is nothing but capitalized income (...)*", la traducción aquí utilizada es propia del autor del presente texto. (Seligman, 1914, p. 7)

Con el impulso de ilustres personajes como Jean Bodin⁷ (Bodin, 1997) y Thomas Hobbes⁸ (Hobbes, 1980), se llegó a la conclusión de que se debía gravar *el gasto*. El gravamen al gasto fue sustentado en el entendido de que todos los ciudadanos deben incurrir en gastos para mantener su nivel de vida, sin importar su actividad ni su procedencia; adicionalmente, resultaba evidente que las personas de mayor poder adquisitivo realizaban un gasto considerablemente más grande para mantener su nivel de vida, mientras que las personas de menores recursos realizaban un gasto considerablemente inferior, por lo que parecía un criterio dirigido a gravar la justa capacidad económica de los individuos, lo que lo legitimó y le abrió las puertas para comenzar a formar parte de la historia económico-tributaria de la sociedad. En desarrollo de esta idea y, demostrando una vez más que el problema de fondo de la tributación es ideológico, comenzaron a entrar tímidamente (de forma análoga a la propiedad y los impuestos tipo *poll*) lo que hoy se conoce como “impuestos indirectos”. Inicialmente jugaron un rol tímido y accesorio, sin embargo, con el paso del tiempo se llegó a convertir en el criterio preponderante de la tributación, gravando incluso actividades comerciales (Seligman, 1914).

No obstante lo anterior, el ineludible paso del tiempo, evidenció los problemas que surgieron como consecuencia de tener al consumo como criterio angular de la tributación: el poder adquisitivo verdaderamente grande gozaba de una situación tal, que casi no resultaba gravado; en cambio, el poder adquisitivo pequeño o medio, era gravado con extrema dureza. Esto sucedía de tal manera, dado que el gasto de un sujeto con poder adquisitivo verdaderamente grande, sin importar cuán

⁷ En sus libros sobre ‘La República’ Jean Bodin (Bodin, 1997) hace referencia a un gravamen por medio del cual se busca que cada ciudadano aporte con los gastos comunes del erario en su justa medida. Bodin aconseja convertir el impuesto sobre las mercancías que se venden al detal en un impuesto global, con el fin de evitar posibles sediciones. Así mismo, aconseja dirigir la carga tributaria hacia el consumo que ‘sólo sirve para corromper y perder a los súbditos’ como ‘golosinas, adornos, perfumes, telas de oro’. Tomado de: Jean Bodin (1997). Los seis libros de la República. Madrid: TECNO S.A. Libro VI, Capítulo II: De la Hacienda Pública, Pag 273.

⁸ Para Thomas Hobbes (Hobbes, 1980), el deber de realizar contribuciones fiscales nace en el deber de contraprestación que cada ciudadano le debe al estado por la defensa de su vida, por lo cual, todos se ven obligados a contribuir en igual medida, con la única salvedad de los hombres ricos que tienen hombres a su servicio, caso en el cual, los primeros se ven obligados a contribuir en nombre de los segundos. Así, Hobbes concluye que la igualdad del impuesto se encuentra en la igualdad de lo que se consume pues cada uno paga igualmente por lo que usa, castigando el despilfarro y privilegiando el gasto prudente.

desmesurado fuere en apariencia, representaba una insignificancia para quien lo sufragaba; en cambio, el gasto de un sujeto con poder adquisitivo verdaderamente bajo, sin importar cuan pequeño pareciere, representaba una fortuna para quien lo sufragaba. Fue así como quedó en evidencia la carga de inequidad que traen los impuestos indirectos y las nefastas consecuencias de tenerlo como criterio angular de la tributación.

Con lo anterior, una nueva etapa se abre paso. El consumo estaba llamado a dejar a un lado su protagonismo, pero aún no se dilucidaba claramente el criterio que lo remplazaría. Se comenzó a estudiar otra fase de un individuo económicamente activo (diferente a su nivel de consumo o la cantidad de propiedades que poseía). Los individuos que eran económicamente activos tenían algo en común, todos producían un bien⁹ que la comunidad calificaba como relevante, por sí mismos o a través de otros, y cuanto más y/o mejor se produjera el bien, mayor poder adquisitivo tenía ése individuo. Fue así como se llegó a la conclusión de que aquel sujeto que como asalariado o empresario, produjere más y/o mejor, tendría el mayor poder adquisitivo. Así, de nuevo tímidamente, tributos dirigidos a grabar la producción y las herramientas con que ésta se realizaba, entraron a jugar un rol accesorio.

Con el paso del tiempo, la producción, reclamó su posición de criterio angular de la política tributaria, sin embargo, durante la revolución industrial apareció una forma de producir nunca antes vista, donde la máquina (cosas inanimadas) producía lo que su dueño no. Por primera vez en la historia, se hizo posible producir bienes en gran cantidad a muy bajo costo, las máquinas no necesitaban descanso y el bien se reproducía idénticamente una y otra vez, las más de las veces, en perfecto estado. En esta nueva realidad económica, el criterio de “la producción” como criterio para gravar el poder adquisitivo, desembocó en la diferenciación de impuestos dirigidos a las cosas o a las personas, en efecto, en Francia se diferenciaron los impuestos reales de los impuestos personales (*taxes réelles et taxes personnelles*), en Alemania, se habló de *ertragssteuern* siendo lo opuesto

⁹ La economía de servicios aún no adquiría el protagonismo que hoy le es propio.

vermogenssteuern y, en el mundo comenzó a tomar fuerza éste nueva diferenciación (Seligman, 1914).

No obstante lo anterior, aún teníamos una etapa más por cruzar, aún había un criterio más por abordar. El paso del tiempo reveló que quienes pagaban, eran las personas y no las cosas inanimadas¹⁰, esto es, el propietario de la máquina y no la máquina misma, no siempre resultando adecuado gravar directamente la producción o las herramientas destinadas a ella, pues algunas veces no resultaban idóneas para dilucidar la situación económica actual del individuo (Seligman, 1914).

1.1.3. La aparición del impuesto de renta.

El impuesto de renta fue presentado por primera vez al parlamento de Gran Bretaña en 1799, en un intento de salir de las profundas dificultades económicas que produjo el enfrentamiento con las tropas de Napoleón I. Se presentó como un impuesto general a la renta personal que grava la suma de consumo y ahorro; al igual que muchas de las categorías tributarias en el mundo (muy frecuentemente en Colombia), fue inicialmente transitorio (Piza Rodríguez, 2015).

De forma análoga a lo sucedido en Gran Bretaña, en Estados Unidos de Norte América, se presentó como una solución para aliviar la crítica situación económica que surgió fruto de la guerra de secesión y, en un principio, se aplicó solamente para el 5% más rico (Figueredo Medina, 2014). El Impuesto de Renta ha tenido importantes cambios desde entonces, siendo el más notable que, actualmente, al menos en Estados Unidos, se aplica a la mayor parte de la población y no sólo al pequeño porcentaje más adinerado (Davies, 1986).

De esta forma llegamos al estado actual de la cuestión, donde *el income* es un criterio actual de la tributación y juega un rol protagónico en la cuestión tributaria. El

¹⁰ A pesar de que algunos gravámenes recaigan sobre éstas directamente, en forma de 'impuesto real'

ingreso¹¹ fue escogido como criterio para gravar al individuo y superar las dificultades que habían traído los anteriores criterios. Este criterio parecía solucionar todos los problemas de las etapas anteriores: por un lado solucionaba el problema de considerar al propietario como el único actor de la sociedad que ostenta poder adquisitivo, y de otro, tiene en cuenta su realidad financiera que, incluso podría ser negativa (Seligman, 1914).

Así mismo, es un impuesto que busca gravar y dilucidar el verdadero poder adquisitivo de una persona, sin dejar a un lado los gastos, costos, y demás erogaciones realizadas por el individuo. No grava cosas inanimadas sino que busca gravar el beneficio que recibe la persona de aquellas cosas inanimadas, así como también, es inmune a la carga de inequidad que traen consigo los impuestos indirectos. La llegada de este criterio fue recibida con tal optimismo, que se llegó a hablar de un solo impuesto directo sobre el ingreso para eliminar cualquier otra categoría tributaria¹².

No obstante lo anterior, la llegada de este nuevo criterio, presentó algunas dificultades. En primer lugar se encontró con la situación de definir qué se entiende por ingreso: ¿es ingreso todo aquello que ingresa al patrimonio?, o ¿sólo es ingreso aquello que es fruto de una actividad?, o ¿aquello que potencialmente incrementa el patrimonio de un individuo? Es así como nace toda una discusión académica y política sobre lo que debería ser considerado “ingreso”¹³. Estas dificultades no han sido motivo para dejar de utilizar la renta como criterio para gravar el poder adquisitivo del individuo y, muy por el contrario, han sido motivo para profundizar el estudio del tema.

¹¹ Seligman utiliza la palabra *income*, sin embargo, para evadir los problemas de si se trata de ingreso o renta susceptible de incrementar el patrimonio; aquí utilizaremos la palabra española: ingreso (Seligman, 1914)

¹² Una vez más, queda al descubierto el llamado del protagonismo al nuevo concepto.

¹³ En un momento determinado, se llegó a sostener que *income* era todo aquello que ingresaba a la esfera jurídica del patrimonio (*Income-What comes in*), a lo que inmediatamente se le opuso quienes dijeron justo lo contrario, esto es, que no es exactamente todo aquello que ingresa a la esfera jurídico-económica del sujeto.

El impuesto de renta cumple muy bien algunas de las funciones que están llamadas a cumplir los tributos¹⁴. Por tratarse del impuesto directo por excelencia, además de ser amplio y retributivo, el impuesto de renta es potencialmente muy bueno para cumplir la función de redistribución de recursos. Así mismo, puede ser utilizado como instrumento para incentivar y desincentivar determinadas actividades o comportamientos (Davies, 1986). Por último, al ser utilizado de manera generalizada, el recaudo que se logre puede ser relevante en el presupuesto de una nación y por lo tanto cumpliría muy bien la función de ingreso fiscal, en efecto, para Colombia, de acuerdo con el registro que guarda la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para el año 2016, se recaudó un total de \$43.479.912 por concepto de “Impuesto de Renta y Complementarios”, de un total de \$126.698.093, es decir, el “Impuesto de Renta y Complementarios” representó el 34,31% del total de recaudo nacional para el año 2016. (Dian, 2018). Además de lo anterior, el impuesto de renta supera algunas de las dificultades que se presentaron en etapas anteriores: no trae consigo la carga de inequidad propia de los impuestos indirectos; busca tener en cuenta la verdadera situación económica de un individuo al tener en cuenta el resultado financiero de una determinada actividad, en un determinado período y, de aplicarse una tarifa progresiva, es un impuesto que bien puede gravar la justa capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria, puesto que, a mayores ingresos, mayor capacidad contributiva y por ende, mayor deber contributivo.

Ahora bien, dentro de algunas de las desventajas de las que se le ha acusado al impuesto de renta, se encuentra la acusación de que la tarifa puede eventualmente ser excesivamente alta y, por ende, podría potencialmente desincentivar por completo la actividad económica (Piza Rodríguez, 2015). Otra de las desventajas de las que se le acusa, es que la declaración sobre la situación económica del individuo y la determinación del valor a pagar, es realizada por él mismo, por lo que

¹⁴ De manera muy general, de acuerdo con la teoría económica, los tributos están llamados a cumplir 3 funciones básicas: (i) Ingreso fiscal (ii) Redistribución de recursos y reducción de la desigualdad y (iii) Instrumento para incentivar y desincentivar determinadas actividades o comportamientos. (Piketty, 2014)

puede ser objeto de alteraciones u omisiones y, de no contarse con una organización lo suficientemente capaz de fiscalizar a todas las personas, habrá muchas alteraciones u omisiones que pasen inadvertidas, lo que desincentivaría el pago y/o su declaración.

Para superar la primera dificultad, durante la década de los años 80, en la administración de Reagan, como fundamento académico para sustentar una reducción de tarifas tributarias, se utilizó lo que se conoció en teoría económica como Curva de Laffer¹⁵. La curva de Laffer parte de un postulado sencillo: de gravar con tarifa 0%, se recaudaría 0; así mismo, de gravar con tarifa 100%, se recaudaría 0 porque se desincentivaría por completo el deseo a verse involucrado en la incertidumbre de la vida económica, concluyendo así que se hace necesario encontrar un óptimo donde exista el incentivo suficiente para verse involucrado en la vida económica, pero que también le permita al estado cumplir su función de recaudo (Davies, 1986). No obstante lo anterior, La curva de Laffer “está muerta”¹⁶. La economía, como ciencia, recibe un fuerte sustento de los modelos estadísticos que le permiten proyectar razonablemente el comportamiento de una variable. Para el caso de La Curva de Laffer, la misma se dejó de lado por varias razones. En primer lugar, su nacimiento se debe a una coyuntura política que buscaba justificar una medida decidida previamente a su existencia¹⁷ (la reducción de impuestos que tuvo lugar durante la administración Reagan). En segundo lugar, dada la simplicidad

¹⁵ Arthur Laffer fue un controvertido defensor de la ley de oferta y demanda; férreo seguidor de los postulados de Adam Smith y John Baptiste, convencido de que altos impuestos van en contra del esfuerzo y el reconocimiento (Davies, 1986).

¹⁶En este punto el autor del presente estudio se tomó la libertad de hacer una pequeña referencia al libro del célebre filósofo Friedrich Nietzsche ‘Así Hablaba Zaratustra’, en la parte donde un monje le habla al protagonista de Dios y, al marcharse éste, Zaratustra dice: Pobre hombre, no ha escuchado la noticia, Dios ha muerto. Algo similar sucede cuando en el mundo jurídico, se toma ésta curva como base de un argumento.

¹⁷ Ronald Reagan se había comprometido a reducir tarifas impositivas, de manera análoga a lo realizado entre los años 1964 y 1966 durante la administración Kennedy. Es en esta coyuntura política donde se hace uso de la curva en mención para fortalecer académicamente la reducción de tarifas que se habría de realizar. En efecto, para el inicio de la década de 1980, la porción de impuestos federales de los ciudadanos Norte Americanos con ingresos inferiores a los \$19.000 USD, bajó del 17% en 1980 al 12% en 1983, una reducción del 28%. Así mismo, se incluyó una reducción del 23% en tarifas impositivas para la mayor parte de los ciudadanos Norte Americanos. Adicionalmente, se incluyó algunas reducciones extra para los contribuyentes de mayores ingresos. Todo esto sucedió durante la administración de Ronald Reagan (Davies, 1986).

del raciocinio – sin perjuicio de que haya resultado útil en sus inicios-, es una teoría que no puede ser representada estadísticamente proyectando el comportamiento de una variable y por lo tanto es un postulado que carece de sustento matemático, lo que la hace inexistente en el mundo económico. Es cierto que, en aplicación de una de las funciones de los tributos, un gravamen excesivamente alto puede desincentivar un comportamiento o actividad, sin embargo, dada la simplicidad del postulado, no se puede proyectar un modelo estadístico y dejar que la fijación de la tarifa se sujete a la discusión política que se lleve a cabo, hace que la existencia o inexistencia de esta curva sea equivalente¹⁸.

Lo anterior ha hecho que la Curva de Laffer se deje de usar en el mundo económico, haciendo necesario difundir la noticia en el mundo jurídico. Actualmente, la tarifa que se utilice depende, en gran medida, de la discusión democrática que surja en los estamentos de representación popular, existiendo toda una entidad dedicada exclusivamente a la fiscalización de los sujetos pasivos de una obligación tributaria, esto es, para el caso Colombiano, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), con la cual se pretende solucionar el segundo inconveniente mencionado párrafos anteriores.

1.2. La Llegada del Impuesto de Renta a Colombia

Para el caso Colombiano, en 1821, por medio de la Ley 30 del mismo año, se implementó un impuesto sobre las rentas y ganancias de los ciudadanos, sin embargo, el contexto histórico del momento impidió que éste se aplicara, por lo que tan sólo hasta 1918, se puede hablar de una implementación efectiva del impuesto

¹⁸ No es el único caso donde se crean conceptos académicos que nacieron con fines políticos. En efecto, Simón Kuznets, propuso una curva (Curva Kuznets) mediante la cual sostiene que el crecimiento de la inequidad en una sociedad es normal en inicios de la industrialización y que la misma tiende a reducir conforme avanza la industrialización y el desarrollo económico. Esta curva nace con un fin político tan claro que incluso fue presentada en el contexto de una alocución presidencial, y su autor se ocupó de recordar a su audiencia que el optimismo de esta curva debería mantener a los países en vías de desarrollo '*dentro de la órbita del mundo libre*'. (Piketty, 2014)

sobre la renta. Es llamativo observar las tarifas establecidas para cada renta cedular, esto es, rentas de capital 3%, rentas de trabajo 2% y para lo que se denominó rentas mixtas 1%¹⁹. Para encontrar la base gravable, se utilizó un sistema dentro del cual se le exigía al sujeto pasivo prestar palabra de honor -que no juramento- y podía omitir la exhibición de sus libros de contabilidad.

Una vez implementado el impuesto de renta, se hizo necesario agregarle algo de progresividad, por lo que en 1927, se aumentó el rango de tarifas hasta llegar al 8%, en esa misma oportunidad, se decidió abandonar el sistema de renta cedular para implementar un sistema de renta universal.

En el gobierno de López Pumarejo, por medio de la Ley 78 de 1935, complementada por la ley 63 del siguiente año, se aumentaron las tarifas hasta un 17%, bajo conceptos que, siguiendo el modelo anglosajón, perseguían gravar más las rentas de capital y de herencias. Bajo el gobierno de Eduardo Santos y en la coyuntura internacional de la segunda guerra mundial, se aumentaron una vez más las tarifas del impuesto y se crearon los denominados recargos o paquetazos, cuyo nombre de origen fue: bonos para la defensa económica nacional, estos “bonos” se volverían a utilizar en administraciones posteriores para superar situaciones económicas de coyuntura. En 1953, por medio de los Decretos 2317 y 2615 Rojas Pinilla, implementó el impuesto sobre la renta a las sociedades y aumentó la tarifa marginal hasta el 58%.

Posteriormente, en 1960, el ambiente renovado del frente nacional y después de la victoria del frente nacional sobre Rojas Pinilla, se implementó el primer informe de la CEPAL y la Universidad de Harvard por medio de la Ley 81 de ese año, en la que se incentivaba ciertas actividades económicas. En 1969, se entrega el trabajo “Propuesta de una Reforma Fiscal Para Colombia”, dirigido por Richard A. Musgrave, profesor de la Universidad de Harvard. Parte de ese informe fue implementado por el presidente López Michelsen, en medio de un estado de excepción y por

¹⁹ Tarifas tomadas de la Ley 56 de 1918

consiguiente, en uso de facultades extraordinarias; es así que se dejó a un lado la pretensión de incentivos y, en cambio, se estableció la figura de ganancias ocasionales incorporando parcialmente los efectos inflacionarios sobre las herencias. El gobierno de Turbay expidió el Estatuto del Contribuyente que consagraba ciertas garantías de investigación y, adicionalmente, permitió el recaudo tributario por parte de los bancos.

En 1986, probablemente uno de los años donde se implementaron más cambios en la historia tributaria del país, por medio de la ley 75 de ese año, (i) se modificó el impuesto sobre la renta, (ii) se redujo al 25% la tarifa, se desgravaron los dividendos, (iii) se unificó el régimen de las sociedades de capital y personas, y (iv) se creó la dirección de apoyo fiscal a los municipios y departamentos (lo que terminó en la fusión de las direcciones de impuestos y aduanas) Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-. Fue ésta la época en la que se compiló más de 30 años de historia tributaria y se dejó, renta e IVA como los impuestos que estarían siempre presentes en la historia tributaria del país.

Posteriormente, en el contexto de una guerra que se ha llevado gran parte de los recursos humanos, económicos, y naturales del País, las administraciones de turno no vieron reparo en implementar diferentes, variados y, algunas veces muy creativos, impuestos temporales para suplir el vacío fiscal que se tenía en su momento.

Respecto del impuesto de renta, tradicionalmente se han expuesto dos alternativas para implementarlo, esto es: como renta²⁰ comprensiva o sintética; o como renta extensiva (Piza Rodríguez, 2015). Para el caso Colombiano, no obstante lo anterior y más allá de acoger una posición sobre lo que se debería entender por impuesto de renta, el Estatuto Tributario resolvió desarrollar una muy precisa depuración del mismo, la cual se encuentra recogida en su Artículo 26²¹. Dentro de dicha

²⁰ Donde habremos de entender renta como toda ganancia económica que una persona tuvo en un período (Fiedlander, 1990).

²¹ “Art. 26. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un

depuración se suman los ingresos ordinarios y extraordinarios, susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, siempre que no estén expresamente exceptuados. A continuación, el artículo citado continúa en un muy detallado proceso que concluirá finalmente en lo que se denomina “renta líquida gravable”, a la cual se le aplicará el régimen tributario del momento. Es así que para el Ordenamiento Jurídico-Tributario Colombiano, renta es todo ingreso que sea susceptible de incrementar el patrimonio del individuo que lo recibe, en el momento de su percepción, y no todo ingreso percibido por el patrimonio de un sujeto.

1.2.1. El impuesto de renta en la Ley 1819 de 2016

El más reciente esfuerzo por modificar de fondo el sistema tributario del País culminó en la Ley 1819 de 2016, por medio de la cual se incluyeron cambios profundos en la estructura y entendimiento del Impuesto de Renta²², sin embargo no tuvo el mismo alcance respecto del sistema tributario Colombiano, en su conjunto (Piza Rodríguez, 2017). En esta oportunidad, la ley mencionada vuelve a incluir un entendimiento cedular en el Impuesto de Renta, en contraposición del entendimiento sintético que se tenía del mismo en la anterior regulación vigente. Así mismo, pese a que el entendimiento cedular del Impuesto de Renta se había visto en la Ley 56 de 1918, la Ley 1819, contiene categorías cedulares distintas a la Ley 56 de 1918. Las categorías cedulares recogidas en la Ley 1819 de 2016 son: (i) Rentas de Trabajo, (ii) Rentas de Capital, (iii) Rentas No Laborales, (iv) de pensiones y (v) dividendos y participaciones. Dentro de estas cinco categorías se incluyen los diversos tipos de rentas que puede percibir una persona natural, siendo

incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”.

²² Los cambios más relevantes se encuentran en el sujeto pasivo y en el aspecto cuantitativo del elemento objetivo de este impuesto. (Piza Rodríguez, 2017)

la categoría cedular de 'Rentas No Laborales' la categoría residual para gravar los más variados tipos de renta. Ahora bien, respecto de las rentas cedulares de Trabajo y Capital, en las que coinciden la Ley 56 de 1918 y la Ley 1819 de 2016, es de precisar que éstas difieren en su trato y tarifa. Es así que, a pesar de que el concepto de "rentas cedulares" vuelve a la vida jurídica, no se trata de la misma regulación recogida en la Ley 56 de 1918.

Para empezar a tratar el contenido de cada categoría cedular, habremos de precisar que se trata de rentas cedulares 'líquidas', lo que quiere decir que se deben depurar de manera independiente de acuerdo con lo establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario Colombiano y las reglas del primer título del mismo. Una vez que se ha determinado la Renta Líquida Cedular, la actual regulación vigente ha previsto tarifas diferenciales por grupos y otra diferente para la categoría de 'dividendos y participaciones'. En efecto:

Por una parte, se suman las cédulas de trabajo y pensiones a las cuales se les aplica la tarifa tradicional establecida en el artículo 421 ET; por otro lado, se suma la cédula de capital y la no laboral para obtener otra base a la cual se le aplica una tarifa diferente, que comienza en un menor valor (600 UVT) y está contenida en el inciso 2 del mismo artículo 241 ET; finalmente, a los dividendos y participaciones se les aplica otra tarifa, bajo una regulación especial que contiene un régimen de transición y que significa el aumento del impuesto a cargo de los residentes sobre este tipo de rentas de capital. (Piza Rodríguez (ed.), 2017, p. 309)

Ahora bien, para continuar con lo que la Ley 1819 de 2016 entiende por cada renta cedular, habremos de citar el concepto recogido en dicha norma, en el orden previsto en la misma, esto es, (i) Rentas de Trabajo, (ii) Pensiones, (iii), Rentas de Capital, (iv) Rentas no Laborales y (v) Dividendos y Participaciones. Se consideran rentas de *trabajo* aquellas que han sido: "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”.

Se consideran rentas de *pensiones*: “Las pensiones de jubilación, invalidez, vejez, de sobrevivientes y sobre Riesgos Profesionales, hasta el año gravable de 1997”.

Se consideran rentas de capital: “las obtenidas por concepto de intereses, rendimientos financieros, arrendamientos, regalías y explotación de la propiedad intelectual” (Ley 1819, 2016)

Se consideran rentas no laborales, a manera residual: “las rentas no laborales serán todas las que no se clasifiquen expresamente en ninguna de las demás cédulas”.

Se consideran rentas por dividendos o participaciones: “los recibidos por concepto de dividendos y participaciones, y constituyen renta gravable en cabeza de los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores y similares, que sean personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes que al momento de su muerte eran residentes, recibidos de distribuciones provenientes de sociedades y entidades nacionales, y de sociedades y entidades extranjeras”. (Ley 1819, 2016)

Como se puede apreciar, existe una decisiva diferencia conceptual en cada una de las categorías cedulares del Impuesto de Renta, es ésta decisiva diferencia conceptual la que puede llevar a considerar que se trata de 5 impuestos diferentes, disfrazados de uno sólo. No obstante ello, con el fin de continuar con el desarrollo del presente estudio, nos ocuparemos ahora de las rentas de trabajo.

1.2.2. Rentas de trabajo y sus rentas exentas.

Una vez que hemos visto la definición traída por la Ley 1819 de 2016 sobre Rentas de Trabajo, es necesario precisar que, de encuadrar un ingreso dentro de este tipo de renta, el mismo se hace merecedor de un trato particular, del cual haremos una breve mención al final del presente acápite. En primer lugar, habremos de

mencionar que el hecho generador de las rentas de trabajo²³ se entiende como la obtención de rentas por conceptos 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, dentro de ésta descripción se encuentra incluida, en general, toda remuneración que se pague como contraprestación a servicios personales puestos a disposición de un tercero, sin importar el instrumento jurídico que se utilice para percibir la misma, salvo por la especial excepción que consagra el segundo párrafo del artículo 340 del Estatuto Tributario, cuyo tenor literal expresa: “Los honorarios percibidos por las personas naturales que presten servicios y que contraten o vinculen por al menos noventa (90) días continuos o discontinuos, dos (2) o más trabajadores o contratistas asociados a la actividad, serán ingresos de la cédula de rentas no laborales. En este caso, ningún ingreso por honorario podrá ser incluido en la cédula de rentas de trabajo”.

Respecto del *elemento subjetivo* de ésta renta, en particular, del sujeto pasivo, tenemos que se trata única y exclusivamente de *personas naturales* – se encuentran excluidas las personas jurídicas-, que devenguen ingresos que se adecúen al hecho generador del tributo, esto es, que se trate de salarios, comisiones, honorarios entre otras.

²³ “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.

PAR 1. Para que sean consideradas como rentas de trabajo las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo, la precooperativa o cooperativa de trabajo asociado, deberá tener registrados sus regímenes de trabajo y compensaciones en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social y los trabajadores asociados de aquellas deberán estar vinculados a regímenes de seguridad social en salud y pensiones aceptados por la ley, o tener el carácter de pensionados o con asignación de retiro de acuerdo con los regímenes especiales establecidos por la ley. Igualmente, deberán estar vinculados al sistema general de riesgos profesionales.

PAR 2. Las compensaciones recibidas por el trabajo asociado cooperativo están gravadas con el impuesto a la renta y complementarios en los mismos términos, condiciones y excepciones establecidos en el Estatuto Tributario para las rentas exentas de trabajo provenientes de la relación laboral asalariada.”

El hecho generador se entiende realizado en el momento en el que se percibe la contraprestación al servicio personal prestado, momento en el cual, de ser el caso, se le aplicarán las retenciones a que haya lugar de acuerdo con la regulación vigente²⁴. El hecho generador se entiende realizado en el lugar en el que se realizó la prestación personal del servicio²⁵.

Ahora bien, respecto del trato especial que recibe la renta bruta de trabajo, es de mencionar que en su depuración existen limitantes que impiden descontar ciertas erogaciones, como los costos imputables a la renta generada, devoluciones, rebajas, ni mucho menos descuentos. Es por ello que la legislación vigente acepta, en alguna medida, la aminoración del ingreso por medio de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional (Piza Rodríguez (ed.), 2017). Así mismo, dentro de ésta misma renta cedular se encuentran unas rentas que, a pesar de ser percibidas por una persona natural, dentro del territorio nacional, en un determinado periodo gravable, no se encuentran gravadas puesto que la norma les da el tratamiento de rentas exentas. El artículo 206 del estatuto tributario, nos trae un listado dentro del que se encuentran los siguientes conceptos: “1. Las indemnizaciones por accidente de trabajo o enfermedad. 2. Las indemnizaciones que impliquen protección a la maternidad. 3. Lo recibido por gastos de entierro del trabajador (...)” hasta llegar al numeral 10, que nos dice en su tenor literal: “El veinticinco por ciento (25%) del valor total de los pagos laborales, limitado mensualmente a doscientas cuarenta (240) UVT. El cálculo de esta renta exenta se efectuará una vez se detraiga del valor total de los pagos laborales recibidos por el trabajador, los ingresos no constitutivos de renta, las deducciones y las demás rentas exentas diferentes a la establecida en el presente numeral”. Este monto exento, en razón a su naturaleza porcentual, varía de acuerdo al ingreso que por renta de trabajo reciba una persona.

²⁴ En el caso de la retención y, de acoger una interpretación literal de los Artículos 103,335 y 383 del Estatuto Tributario, puede resultar que algunas rentas de trabajo no tengan retención laboral por haberse contratado a dos o más personas para la realización de la actividad pero puede gravarse en la categoría de rentas de trabajo si la vinculación no supera los 90 días a que hace mención el artículo 340 del Estatuto Tributario (Piza Rodríguez (ED.), 2017)

²⁵ Siempre que se realicen en el territorio nacional.

Es éste mismo porcentaje el estudiado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-492 de 2015, donde le otorgó la calidad de “Mínimo Vital”. Para el momento en el cual se profirió la mencionada providencia, se encontraba vigente un sistema ordinario de depuración de renta y un sistema IMAN / IMAS-PE. El sistema IMAN / IMAS-PE fue una forma de depuración de renta dirigida a los “empleados”²⁶, dentro de la cual no se admitían todas las deducciones y erogaciones que sí se admitían en el sistema ordinario de depuración; en palabras de los actores de la providencia en mención: *“un sistema presuntivo y obligatorio de determinación de la base gravable y alícuota del impuesto sobre la renta y complementarios, que no admite para su cálculo depuraciones, deducciones ni aminoraciones estructurales, salvo las previstas en el artículo 332 del Estatuto Tributario”*. Dentro de esas erogaciones que se permitían en el sistema ordinario de depuración y no se permitían en el sistema IMAN / IMAS-PE, se encontraba el 25% exento que aquí tratamos.

En esta sentencia, la Corte Constitucional, en un apartado que lleva por título “El derecho al mínimo vital como límite al poder fiscal” argumentó la extensión de la aplicación del 25% exento -que no se estaba aplicando en los sistemas de depuración IMAN / IMAS-PE-, al sistema ordinario de depuración bajo el argumento de que constituye un mínimo irrenunciable que le permite al individuo solventar dignamente sus gastos. En palabras del Tribunal Constitucional: “En virtud suya²⁷, el legislador tiene el deber constitucional de configurar los tributos de tal suerte que garantice a los contribuyentes la conservación de recursos suficientes para tener una existencia humana verdaderamente digna.” (Nota al pie fuera de texto original).

²⁶ Categoría traída por el Ordenamiento Jurídico Tributario que no necesariamente coincide con el Ordenamiento Jurídico Laboral. El Artículo 329 de la Ley 1607 de 2012, consagra en su tenor literal: *“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.”*

²⁷ En virtud del mínimo vital

Posteriormente, dentro de la misma providencia, la Corte cita la Sentencia C-776 de 2003, para recordar que:

El derecho fundamental al mínimo vital, concretamente en lo que se refiere a las condiciones materiales básicas e indispensables para asegurar una supervivencia digna y autónoma, constituye un límite al poder impositivo del Estado y un mandato que orienta la intervención del Estado en la economía (art.334 C.P.). La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente.

Es así que la Corte Constitucional le otorga la calidad de Mínimo Vital a éste 25% que se encuentra exento del impuesto de renta, actualmente, de las rentas de trabajo.

2. EL ROL DEL TRABAJO

Para continuar con el desarrollo del tema planteado, ahora vamos a estudiar el concepto de “trabajo”, así como su importancia, sociológica, económica y jurídica; se continuará con el estudio de las remuneraciones mínimas, variables y dignas, y así, finalmente llegaremos a una breve aproximación de lo que la Corte Constitucional, desde el año 2003 hasta el año 2016, ha entendido por “Mínimo Vital”.

2.1. Definición de Trabajo

Bastante se ha escrito sobre la definición de trabajo, en efecto, el entendimiento de la misma dependerá en gran medida, de la rama del saber a la que se acuda para su estudio. Así, la definición y entendimiento de *trabajo*, tenderá a variar dependiendo de si estudiamos el trabajo desde el punto de vista económico, sociológico, antropológico, jurídico, o del área desde que se aborde. Como se dijo en la introducción, el trabajo es tan antiguo como la humanidad misma y parecería ser un elemento inherente al ser humano (Ordoñez, 2016). No obstante ello, siguiendo a Rodríguez (2014) la primera figura objetiva del trabajo es, más que

todo, analítica y hace referencia a un trabajo productivo, es decir, aquella actividad que produce superávit en términos de uso. Esta, es una idea mercantilista de trabajo. Posteriormente se habló de la idea de 'trabajo asalariado', mediante la cual se identifica al trabajo con la oferta de trabajo, esto es, la población que por definición busca trabajo para cobrar un salario. Posteriormente, se habló del *trabajo* como profesión, el cual supone una forma de aproximarse al estudio de dicho fenómeno teniendo en cuenta la división del trabajo en una sociedad, atendiendo a individuos 'profesionalizados' (Rodríguez, 2014)

Ahora bien, el *trabajo* puede ser estudiado de tan diversas maneras y por tan diversas ramas del saber, que abarcarlo todo está por fuera de los objetivos del presente trabajo, en efecto:

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 economía política, el derecho, la antropología etc. Por tanto, el concepto de trabajo dependerá del ámbito desde el cual se plantee el discurso (Ordoñez, 2016, p. 121)

Si acudimos a la sociología, por ejemplo, el trabajo es “una forma de actuar de las personas, bien como conducta activa, bien como abstención. Implica absorción de tiempo y esfuerzo físico, mental y emocional, aplicados a la producción de bienes y servicios, considerados necesarios por los productores o por terceros (Villamizar, 2003, p.78)”.

Si acudimos a otro autor, de una rama del saber distinta a la sociología, la definición tiende a variar. Por ejemplo, jurídicamente, para Jorge Eliécer Manrique Villanueva, “el trabajo”, desde una lectura constitucional, es: “el concurso activo al bien común, asumiendo relieve como especial objeto de una prestación contractual que persigue la satisfacción de un rédito en el plano de las relaciones económicas, el cual puede

desarrollarse según la modalidad libremente escogida” (Villanueva, 2013, p.121). Ahora bien, desde el punto de vista jurídico-legal, la definición de trabajo está dada en el Artículo 5 del Código Sustantivo del trabajo, el cual lo define como “(...) toda actividad humana libre, ya sea material o intelectual, permanente o transitoria, que una persona natural ejecuta conscientemente al servicio de otra, y cualquiera que sea su finalidad, siempre que se efectúe en ejecución de un contrato de trabajo” (Subrayado fuera de texto original). (Código Sustantivo del trabajo, 2013) Así mismo, el ordenamiento Jurídico laboral se ocupa de regular las clases y manifestaciones de contratos laborales, en desarrollo de los cuales se realiza ‘*trabajo*’. No obstante lo anterior y, pese a las diferentes formas de aproximarse académicamente al estudio del trabajo, en el presente trabajo nos ocuparemos del trabajo como actividad económica, como esfuerzo físico o intelectual del ser humano, puesto que es ésta definición amplia y extensiva de *trabajo*, la que se encuentra protegida Constitucionalmente en el Ordenamiento Jurídico Colombiano (Ordoñez, 2016).

2.2. *Importancia del trabajo y su protección jurídica*

La relevancia del trabajo²⁸ en un determinado territorio es tal, que determina los bienes y servicios que produce ese territorio en un determinado periodo y, por ende, juega un rol fundamental en el ciclo económico de producción-venta-consumo-producción. El trabajo puede llegar a determinar el Producto Interno Bruto (PIB)²⁹, el Producto Nacional Bruto (PNB) y el Producto Nacional Neto (PNN) de un país, así como su productividad –medida internacionalmente por el Índice Global de Productividad Laboral de la Economía (IGPLE)³⁰ -. Así mismo, son datos

²⁸ Entendido como esfuerzo físico y/o intelectual que realiza el ser humano y pone a disposición de un tercero.

²⁹ De acuerdo con la información del DANE, el PIB se registra en función de éste concepto: “El PIB representa el resultado final de la actividad productiva de las unidades de producción residentes. Se mide desde el punto de vista del valor agregado, de la demanda final o las utilidades finales de los bienes y servicios y de los ingresos primarios distribuidos por las unidades de producción residentes.”

³⁰ El resultado es el PIB por persona ocupada o, en caso de utilizar el número de horas trabajadas, el PIB por hora trabajada.

económicos que sirven de herramientas para estudiar la realidad económica de una nación, por lo que de más está decir, lo importante que resulta el concepto que aquí tratamos para la disciplina económica.

No obstante lo anterior, no sólo es importante para el estudio económico de un territorio, sino que además, para el caso Colombiano, su importancia ha sido elevada al más alto rango del ordenamiento jurídico: el nivel constitucional. Es así que nuestro Ordenamiento Jurídico, le otorga al trabajo una importancia preponderante.

El preámbulo de la Constitución Política de nuestro país, es claro en indicar los fines que perseguía el constituyente al momento de discutir la Constitución. En palabras del constituyente: "... Con el fin de fortalecer la unidad de la Nación y asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo ..." (Subrayado fuera de texto original). (Const, 1991). Así, es posible concluir que uno de los motivos de existencia del Estado mismo es "asegurar a sus integrantes el trabajo", un fin que no puede ser desconocido por el constituyente derivado y las demás instituciones estatales que deben su existencia al texto constitucional, no obstante lo pretensioso de tal afirmación.

En el mismo sentido, el artículo 25 superior³¹, indica que el trabajo contará con la especial protección del Estado, en todas sus modalidades, más allá de la forma por la que el mismo sea revestido, pues se trata de un "derecho" y una "obligación social". El mencionado artículo decide ir un poco más allá y consagra que toda persona tiene derecho a un trabajo en condiciones "dignas y justas". A pesar de que el contenido normativo Constitucional es bastante ambicioso, la Corte Constitucional ha precisado su alcance en algunas providencias, entre ellas, la Sentencia C-645 de 2011, donde se precisó el alcance del artículo 25 Superior en el siguiente sentido:

³¹ "ARTICULO 25. 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."

De acuerdo con el artículo 25 de la Constitución, el trabajo goza, en todas sus modalidades, de la especial protección del Estado. La Corte ha destacado que esa especial protección se predica no solamente de la actividad laboral subordinada, regulada en el Código Sustantivo del Trabajo, sino que la misma se extiende a otras modalidades, entre las cuales se cuentan aquellas en las que el individuo lo ejerce de manera independiente, puesto que, más que al trabajo como actividad abstracta se protege al trabajador y a su dignidad.

Así, el Tribunal Constitucional aclara que la protección constitucional resguarda al trabajador y su dignidad más que al trabajo como actividad, por lo que va mucho más allá de la actividad laboral subordinada de que trata el Código Sustantivo del Trabajo. La Corte vuelve a direccionar en el mismo sentido el alcance del artículo 25 Superior en el año 2012, momento en el cual, por medio de la Sentencia T-372 de ése mismo año, después de citar la literalidad del artículo 25 Superior, la Corte Constitucional señala: “En virtud de lo anterior, la Corte ha señalado que el derecho al trabajo “no se limita al acceso al mismo³², sino que éste debe ser desempeñado en condiciones dignas y justas”, por ser este “una manifestación de la libertad del hombre y por tanto, en último término, tiene su fundamento en la dignidad de la persona humana”. En esta oportunidad, la Corte aclara que el contenido de la protección constitucional al trabajo no se limita al acceso al mismo, sino que protege las condiciones en las que el trabajador desempeña su labor.

Ahora bien, respecto del acceso al trabajo, la Sentencia T-014 de 1992 señala:

El derecho al trabajo es una manifestación de la libertad del hombre y por tanto en último término tiene su fundamento en la dignidad de la persona humana. Este conlleva el derecho a obtener un empleo, pero ello no quiere decir, que este derecho implica que exista una prestación u ofrecimiento necesario de trabajo a todo ciudadano que se halle en condiciones de realizarlo. Aparece únicamente bajo la virtualidad que le presta el principio de acceso a los cargos según el mérito y capacidad de los aspirantes, requisitos que tienen su aplicación más rigurosa en el ámbito público. Este derecho fundamental no llega hasta el extremo de

³² Hace referencia al trabajo

tutelar la aspiración de acceder a un empleo público o privado, pues ello desbordaría el legítimo alcance de su concepción y el marco de las demás libertades y garantías consagradas en el Estatuto Fundamental.

El derecho del trabajo considerado como libertad de trabajo tiene el carácter de derecho fundamental, objeto por lo mismo de la acción de tutela. (Subrayado fuera de texto original)

En este sentido, la protección constitucional al trabajo, en efecto, abarca el “derecho a obtener un empleo”, sin embargo no se convierte en una obligación de ofrecimiento a cualquier persona que se encuentre en la capacidad de realizarlo, pues el empleador tiene la libertad de escoger a sus empleados. No obstante lo anterior, la Corte señala que se trata de un derecho fundamental y, por ende, es susceptible de ser protegido por medio de la acción de tutela.

En suma, el trabajo es supremamente relevante para estudiar la realidad económica, sociológica, y jurídica de un determinado territorio. El enfoque que se le dé al mismo cambiará en función de la rama del saber desde la cual se decida realizar la aproximación al estudio del concepto. Jurídicamente, el trabajo ha sido rodeado de la más notable protección, esto es, su protección constitucional. Dicha protección constitucional abarca mucho más que el trabajo entendido como “actividad” y se extiende a la persona que lo realiza y las condiciones en las que se lleva a cabo. La consistente protección constitucional del trabajo y a la persona que lo realiza, no implica una obligación en cabeza de los particulares para ofrecer trabajo a todo individuo que se encuentre en la capacidad de realizarlo, pues la protección de que se beneficia, no significa la negación de la libertad contractual en cabeza del empleador. No obstante lo anterior, esta protección sí tiene la capacidad de generar obligaciones en cabeza de los empleadores, entre las que podemos mencionar: proveer la adecuada seguridad, el adecuado ambiente y, por supuesto, una adecuada remuneración que, en ningún caso, podrá ser inferior a la mínima establecida por la ley.

2.3. *El salario*

En el mundo jurídico-laboral se entiende “salario” como la remuneración otorgada o recibida en virtud de un contrato de trabajo³³, lo que deja por fuera del ámbito legislativo-laboral a aquellas remuneraciones económicas que no se den con ocasión de un contrato de trabajo. No obstante lo anterior, para efectos del presente estudio, habremos de entender salario en un sentido más amplio del propuesto por la legislación laboral colombiana, para éste trabajo habremos de entender salario como “la contraprestación económica que recibe una persona natural por poner a disposición de otra (natural o jurídica) su fuerza de trabajo”³⁴.

Así, se entenderán incluidos dentro del presente estudio, las remuneraciones que se dan con ocasión de contratos de prestación de servicios y demás figuras jurídicas que, a pesar de que se encuentran por fuera de la legislación laboral Colombiana y por lo tanto en *stricto sensu* su remuneración no puede ser considerada, salario, para efectos del presente estudio, su remuneración será considerada como tal³⁵. Así mismo, se encuentran excluidas las personas jurídicas, puesto que las “rentas de trabajo” pueden ser percibidas únicamente por personas naturales.

Dado que el esfuerzo físico o mental del individuo debe ser compensado con una contraprestación económica, es necesario determinar el valor de dicha remuneración. De acuerdo con Rodríguez Ortega (2002) los factores determinantes del salario, son:

³³ “ARTICULO 22. DEFINICION.

1. Contrato de trabajo es aquel por el cual una persona natural se obliga a prestar un servicio personal a otra persona, natural o jurídica, bajo la continuada dependencia o subordinación de la segunda y mediante remuneración.

2. Quien presta el servicio se denomina trabajador, quien lo recibe y remunera, empleador, y la remuneración, cualquiera que sea su forma, salario.”

³⁴ Esta definición coincide en gran medida con la remuneración que pretende abarcar las ‘rentas del trabajo’, esto es, en general, todas las compensaciones por servicios personales.

³⁵ *Honorarios*, proviene del latín *honorarius*, concepto que era utilizado en Roma para remunerar y homenajear los servicios prestados por ciudadanos libres que ejercían una profesión y, por lo tanto, no se encontraban sujetos a la subordinación constante de un *dominus*, como sucedía con los esclavos. El nombre de la remuneración ha sobrevivido el paso del tiempo y ha llegado hasta nuestros días, hoy en día, se remunera con honorarios los servicios prestados con ocasión de un contrato de prestación de servicios, siendo pregonada a vivas voces la característica de independencia que conlleva y lo diferencia del contrato laboral.

- En primer lugar el costo de vida, puesto que si el salario no alcanza a cubrir un mínimo de subsistencia de la población laboralmente activa, ésta no lograría mantenerse.
- En segundo lugar los niveles de vida, la producción de mayor riqueza y el aumento en los niveles de vida generan presiones sociales que obliga a los empleadores a acceder ante la mayor demanda remunerativa y al legislador a regular nuevos mínimos.
- En tercer lugar la oferta de trabajo, si ésta es alta, los salarios tienden a disminuir; por el contrario, si esta es baja, los salarios tienden a aumentar.
- En cuarto lugar la productividad, los salarios tienden a aumentar cuando crece la productividad.
- En quinto y último lugar, el poder de negociación de la mano de obra organizada, puesto que de ser mayor el poder de negociación de la población laboralmente activa, la regulación tiende a aumentar el nivel de mínimos.

Para Ricardo (1817), el factor determinante del salario, expuesto en su libro Principios de Economía Política y Tributación es el resultado del juego natural de oferta y demanda en el mercado laboral, donde se ofrece la fuerza de trabajo que un trabajador pone a disposición de su empleador, quien a su vez demanda una determinada fuerza de trabajo. Ricardo (1817), afirma que la mano de obra tiene un precio natural y otro de mercado, de acuerdo con su postulado, el precio natural es el que permite “subsistir y perpetuar la raza” sin incremento ni disminuciones; por el contrario el precio de mercado de la mano de obra, es igual al precio que resulta del juego natural de oferta y demanda, que es en última instancia lo que el trabajador termina recibiendo y, a su vez, el empleador pagando.

Ricardo (1817), llega a una conclusión que es preciso tener presente para el presente estudio: la oferta creciente en la mano de obra laboral tiende a mantener los salarios en niveles de subsistencia, por lo que la mejora real y no nominal en el salario, es solamente temporal. Así mismo, sostiene que los salarios se deberían

determinar teniendo en cuenta el costo de subsistencia y procreación de los trabajadores, puesto que si llegasen a ser inferiores la clase trabajadora no podría reproducirse y, muy por el contrario, si llegasen a superarlos, se reproducirían tanto que en el largo plazo los salarios tenderían a disminuir a un nivel que podría poner en riesgo la subsistencia de la humanidad.

Para Stuart Mill citado por (Rodríguez Ortega, 2002), la demanda de trabajo, entendida como la cantidad de dinero que el empleador está dispuesto a pagar es lo que determina el ingreso salarial.

Para Maurice Dobb citado por (Rodríguez Ortega, 2002), el factor determinante del salario corresponde a la cantidad de artículos necesarios que un trabajador necesita para su subsistencia sin permitirse la acumulación de capital.

La *ley Malthus*³⁶, reconocida propuesta matemática para estudiar el comportamiento poblacional, a propósito del valor de la mano de obra o salario, hace depender el precio de la misma, de la subsistencia del trabajador, por lo que el monto de los salarios nominales varía proporcionalmente de acuerdo a las alteraciones de los costos en los artículos necesarios para subsistir (Rodríguez Ortega, 2002). Sin embargo, siguiendo su ley de población, la oferta de trabajo, es decir el conjunto de individuos que busca trabajo, tiende a superar el fondo de capital destinado para su conversión en salario que pueda, a su vez, adquirir bienes (Rodríguez, 2014). Es justo por esta razón que, para este autor, es prioritario atender el crecimiento poblacional en un territorio.

En fin, la remuneración adecuada como contraprestación a la fuerza de trabajo dispuesta en favor de otro, es una cuestión académica y política bastante discutida, por lo que se consideró necesario tener un punto de partida, un mínimo

³⁶ Thomas Malthus publicó en 1798 su *Essay on the Principle of Population*, identifica como mayor problema económico la sobrepoblación de una región, haciendo uso de su modelo exponencial de crecimiento. (Piketty, 2014)

remuneratorio a partir del cual se tuviera completa libertad para determinar una remuneración en concreto.

2.3.1. El salario mínimo y móvil

Respecto de los orígenes de una regulación dirigida a garantizar mínimos remuneratorios, se podría buscar referencias en la historia más antigua de la humanidad, sin embargo, de acuerdo con Starr (1981), la primera regulación que crea un mínimo remuneratorio de manera expresa aparece en el año 1884, en Nueva Zelanda, con la Ley de Conciliación y Arbitraje Laboral. Esta ley instituyó un tribunal de arbitraje cuya función era fijar salarios y condiciones de trabajo con fuerza de ley.

El siguiente país en fijar un mínimo de remuneración obligatoria fue Gran Bretaña, en el año 1909, año en el que se crearon consejos de salario en 4 ramas de industria, encargados de fijar la mínima contraprestación económica que recibirían los trabajadores. Después de Gran Bretaña, en 1911, Alemania decidió aprobar leyes sobre salarios mínimos para moderar los salarios en los sectores que proveían remuneraciones anormalmente bajas. Le seguiría Bélgica, en 1934, año en el que, de manera análoga al caso Alemán, decidieron adoptar leyes que regulaban salarios mínimos para sectores con remuneraciones anormalmente bajas. Sólo hasta después de la segunda guerra mundial se adoptó un salario mínimo general.

Para el caso de América Latina la nación precursora fue México, que implantó un sistema de remuneración mínima para todo el país en 1931, al promulgarse su Código de Trabajo. Le seguirían Brasil en 1938 y, Costa Rica y Uruguay en 1943. Actualmente, en la mayoría de las naciones latinoamericanas, rigen textos de rango constitucional o legislativo que se encargan de garantizar una remuneración mínima. Es así que las remuneraciones mínimas, obligatorias y generales, comenzaron a ser implementadas en las diferentes regiones del mundo.

La aceptación de las mínimas remuneraciones a las que tenían derecho los trabajadores ganaron tanta aceptación, que se convirtió en una discusión internacional, al punto de llegar a ser consagrados en convenios y recomendaciones proferidos por la Organización Internacional del Trabajo (OIT).

El convenio número 26 de 1928 fue el primero en convocar a todos los miembros de la mencionada organización, que decidan ratificar el convenio, a establecer métodos para fijar las mínimas remuneraciones de los trabajadores, recordando siempre que se debe consultar a representantes de los empleadores y de los trabajadores, así mismo, el convenio número 30 de ése año, hace recomendaciones para decidir sobre la forma en la que se habría de establecer la remuneración mínima, dentro de las que sugiere realizar investigaciones de mercado, estudios sobre el nivel de vida de los trabajadores, y similares.

Posteriormente, en 1951, la OIT profirió el convenio número 99 para fijar las remuneraciones mínimas en la agricultura. En 1970, la OIT fijó su atención en lo que se denominaron países “en vías de desarrollo” y profirió algunos convenios dirigidos especialmente a dichos países, se trata de los convenios número 131 y 135 de 1970, que exhortan a los países en vías de desarrollo a establecer una forma de determinar la remuneración mínima teniendo en cuenta siempre a los representantes de los empleadores y trabajadores. Desde sus orígenes, la OIT se ha preocupado por remuneraciones mínimas suficientes y condiciones de trabajo dignas para los trabajadores.

Ahora bien, para determinar el contenido económico de la remuneración mínima, de acuerdo con Rodríguez (2014), es necesario que se trate de una remuneración que logre satisfacer las necesidades vitales del trabajador y la de su familia, incluyendo lo referente a vivienda, alimentación, vestido y salud pero sin dejar de lado lo que atañe a educación recreación y demás componentes inherentes a la dignidad de la persona humana.

En suma, las remuneraciones mínimas se han convertido en una preocupación constante de una sociedad que, económicamente, avanza en desigualdad. Dicha remuneración debe, al menos en teoría, satisfacer la digna subsistencia del trabajador y su familia, y para fijarlo, es necesario acudir a las representaciones de los empleadores y de los trabajadores, teniendo en cuenta factores económicos de todo tipo.

Ahora bien, en una economía de mercado existe una variación periódica en el nivel general de precios, esto se conoce tradicionalmente como la tasa de inflación. En teoría económica, el “nivel general de precios” de que trata la tasa de inflación, hace referencia a la cantidad de dinero que se requiere para comprar un paquete representativo de mercancías (Hirsch, 1983). Dicho paquete representativo de mercancías varía por (i) un aumento marginal en la demanda de un bien, lo que propicia el aumento en su producción o, (ii) por la disminución en la oferta de un bien, lo que a su vez aumenta la demanda. La variación en la demanda o en la oferta de un bien se puede dar, entre otros, por una variación en la demanda relativa (ingresos, preferencias, entre otros) o por una variación en los suministros relativos (tecnología, clima etc.). Este aumento general de precios propiciado por una variación en alguna de las variables económicas, hace necesario que la remuneración mínima se mantenga actualizada, de tal manera que se pueda garantizar que quien la recibe, continúe solventando sus gastos dignamente y de manera constante en el tiempo. La actualización periódica de la remuneración mínima que recibe el trabajador, no indica un aumento en su poder adquisitivo puesto que, al aumentar de acuerdo con la tasa de inflación, el efecto que se persigue es mantener constante el poder adquisitivo y, por ende su nivel de vida.

Colombia, por supuesto, no es ajena a esta realidad, lo que ha llevado a realizar aumentos porcentuales periódicos en el Salario Mínimo Legal Vigente. Para determinar dicha variación porcentual, en Colombia se debe lograr un acuerdo entre empleadores y trabajadores o, en caso contrario, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 278 de 1996, la fijará el gobierno nacional de manera unilateral teniendo en

cuenta los siguientes factores económicos: la meta de inflación proyectada por la Junta del Banco de la República para el siguiente año; la productividad acordada por el comité tripartito de productividad que coordina el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; la contribución de los salarios al ingreso nacional, el incremento del producto interno bruto (PIB); y el índice de precios al consumidor (IPC)³⁷. De acuerdo con los datos proveídos por el Banco de la República, los salarios en Colombia han variado de la siguiente manera:

³⁷ ARTICULO 8o. <Artículo CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE> Las decisiones de la Comisión serán adoptadas por consenso. El voto de cada sector representativo será el de la mayoría de sus miembros.

PARAGRAFO. Para la fijación del salario mínimo, la Comisión deberá decidir a más tardar el quince (15) de diciembre. Si no es posible concertar, la parte o partes que no están de acuerdo deben, obligatoriamente, explicar por escrito las razones de la salvedad dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes. Las partes tienen la obligación de estudiar esas salvedades y fijar su posición frente a ellas en el término de las siguientes cuarenta y ocho (48) horas. De nuevo, la Comisión deberá reunirse para buscar el consenso según los elementos de juicio que se hubieren allegado antes del treinta (30) de diciembre.

Cuando definitivamente no se logre el consenso en la fijación del salario mínimo, para el año inmediatamente siguiente, a más tardar el treinta (30) de diciembre de cada año, el Gobierno lo determinará teniendo en cuenta como parámetros la meta de inflación del siguiente año fijada por la Junta del Banco de la República y la productividad acordada por el comité tripartito de productividad que coordina el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social; además, la contribución de los salarios al ingreso nacional, el incremento del producto interno bruto (PIB) y el índice de precios al consumidor (IPC).

Año	Salario mínimo diario	Salario mínimo mensual	Variación % anual *	Decretos del Gobierno Nacional
1984	376.60	11,298.00	0.00	N/A
1985	451.92	13,558.00	20.00	0001 de enero de 1985
1986	560.38	16,811.00	24.00	3754 de diciembre de 1985
1987	683.66	20,510.00	22.00	3732 de diciembre de 1986
1988	854.58	25,637.00	25.00	2545 de diciembre de 1987
1989	1,085.32	32,560.00	27.00	2662 de diciembre de 1988
1990	1,367.50	41,025.00	26.00	3000 de diciembre de 1989
1991	1,723.87	51,716.00	26.10	3074 de diciembre de 1990
1992	2,173.00	65,190.00	26.10	2867 de diciembre de 1991
1993	2,717.00	81,510.00	25.00	2061 de diciembre de 1992
1994	3,290.00	98,700.00	21.10	2548 de diciembre de 1993
1995	3,964.45	118,934.00	20.50	2872 de diciembre de 1994
1996	4,737.50	142,125.00	19.50	2310 de diciembre de 1995
1997	5,733.50	172,005.00	21.00	2334 de diciembre de 1996
1998	6,794.20	203,826.00	18.50	3106 de diciembre de 1997
1999	7,882.00	236,460.00	16.00	2560 de diciembre de 1998
2000	8,670.00	260,100.00	10.00	2647 de diciembre 23 de 1999
2001	9,533.33	286,000.00	10.00	2579 de diciembre 13 de 2000
2002	10,300.00	309,000.00	8.00	2910 de diciembre 31 de 2001
2003	11,066.67	332,000.00	7.40	3232 de diciembre 27 de 2002
2004	11,933.33	358,000.00	7.80	3770 de diciembre 26 de 2003
2005	12,716.67	381,500.00	6.60	4360 de diciembre 22 de 2004
2006	13,600.00	408,000.00	6.90	4686 de diciembre 21 de 2005
2007	14,456.67	433,700.00	6.30	4580 de diciembre 27 de 2006
2008	15,383.33	461,500.00	6.40	4965 de diciembre 27 de 2007
2009	16,563.33	496,900.00	7.70	4868 de diciembre 30 de 2008
2010	17,166.67	515,000.00	3.60	5053 de diciembre 30 de 2009
2011	17,853.33	535,600.00	4.00	033 de enero 11 de 2011
2012	18,890.00	566,700.00	5.80	4919 de diciembre 26 de 2011
2013	19,650.00	589,500.00	4.02	2738 de diciembre 28 de 2012
2014	20,533.33	616,000.00	4.50	3068 de diciembre 30 de 2013
2015	21,478.33	644,350.00	4.60	2731 de diciembre 30 de 2014
2016	22,981.83	689,455.00	7.00	2552 de diciembre 30 de 2015
2017	24,590.56	737,717.00	7.00	2209 de diciembre 30 de 2016

Figura 1.

Nota: Datos obtenidos del Banco de la República. Recuperado de: <http://obieebr.banrep.gov.co/analytics/saw.dll?Go>

La remuneración mínima legal busca garantizar un mínimo de vida en el trabajador que se mantenga constante en el tiempo, por lo que se hace imprescindible realizar variaciones porcentuales que actualicen la remuneración con el alza en el nivel general de precios. No obstante lo anterior, las fuerzas políticas que buscan aumentar el nivel general de vida de los individuos, suelen ejercer presión (algunas

veces decisiva) para aumentar la remuneración general de los trabajadores. Fruto de un proceso político que tenía como bandera aumentar el nivel y la calidad de vida de sus ciudadanos, en uno de los países más pequeños de América Latina³⁸, se comenzó a hablar de algo que se llamó: “Salario Digno”.

2.3.2. El Salario Digno

A pesar de que el esfuerzo social por garantizar remuneraciones mínimas que permitan acceder a un nivel de vida digno generalizado es una preocupación bastante antigua, existe un concepto que nace en América Latina dirigido a garantizar la subsistencia de las personas en atención a sus condiciones particulares. Este concepto, con la determinación y denominación que le es propia, nace en Ecuador durante el proceso político denominado “Revolución Ciudadana”, liderada por el gobierno de Rafael Correa Delgado (Enero 15 de 2007 – Mayo 24 de 2017) y se trata de una remuneración económica que le permite al trabajador y a su familia salir de la pobreza extrema. El *Nomen lura* de esta figura es ‘Salario Digno’.

El artículo 8 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones de Ecuador define el salario digno mensual como aquel que:

Cubra al menos las necesidades básicas de la persona trabajadora así como las de su familia, y corresponde al costo de la canasta básica familiar dividido para el número de perceptores del hogar. El costo de la canasta básica familiar y el número de perceptores del hogar serán determinados por el organismo rector de las estadísticas y censos nacionales oficiales del país, de manera anual, lo cual servirá de base para la determinación del salario digno establecido por el Ministerio de Relaciones laborales (Subrayado fuera del texto original).

Dado que se divide el costo de la canasta básica familiar entre los miembros “perceptores” del hogar, se garantiza una variación cualitativa que lo diferencia del Salario Mínimo común. Con esta variación cualitativa, el ingreso variará en razón

³⁸ Con un área de 283,560 Km²

del número de “perceptores” de una familia, lo que lo convierte en un ingreso que satisface el objetivo de garantizar un mínimo de vida a la familia del trabajador.

No obstante lo anterior, el número de miembros “perceptores” de una familia, no es la única variable que se tiene en cuenta para fijar el Salario Digno, pues se trata de un ingreso que busca redistribuir la riqueza de una sociedad a sus trabajadores, de manera que exista un verdadero incentivo para aumentar la productividad del trabajo. De acuerdo con el artículo 9 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones de Ecuador, se tendrá en cuenta:

- a. El sueldo o salario mensual;
- b. La decimotercera remuneración dividida para doce, cuyo período de cálculo y pago estará acorde a lo establecido en el artículo 111³⁹ del Código del Trabajo;
- c. La decimocuarta remuneración dividida para doce, cuyo período de cálculo y pago estará acorde a lo señalado en el artículo 113⁴⁰ del Código del Trabajo;
- d. Las comisiones variables que pague el empleador a los trabajadores que obedezcan a prácticas mercantiles legítimas y usuales;
- e. El monto de la Participación del trabajador en utilidades de la empresa de conformidad con la Ley, divididas para doce⁴¹;

³⁹ “Art. 111. Derecho a la decimotercera remuneración o bono navideño.- Los trabajadores tienen derecho a que sus empleadores les paguen, hasta el veinticuatro de diciembre de cada año, una remuneración equivalente a la doceava parte de las remuneraciones que hubieren percibido durante el año calendario. La remuneración a que se refiere el inciso anterior se calculará de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 95 de este Código.”

⁴⁰ “Art. 113. Derecho a la decimocuarta remuneración.- Los trabajadores percibirán, además, sin perjuicio de todas las remuneraciones a las que actualmente tienen derecho, una bonificación anual equivalente a una remuneración básica mínima unificada para los trabajadores en general y una remuneración básica mínima unificada de los trabajadores del servicio doméstico, respectivamente, vigentes a la fecha de pago, que será pagada hasta el 15 de marzo en las regiones de la Costa e Insular, y hasta el 15 de agosto en las regiones de la Sierra y Amazónica. Para el pago de esta bonificación se observará el régimen escolar adoptado en cada una de las circunscripciones territoriales.”

⁴¹ Participación de trabajadores en utilidades de la empresa.- El empleador o empresa reconocerá en beneficio de sus trabajadores el quince por ciento (15%) de las utilidades líquidas. Este porcentaje se distribuirá así: El diez por ciento (10%) se dividirá para los trabajadores de la empresa, sin consideración a las remuneraciones recibidas por cada uno de ellos durante el año correspondiente al reparto y será entregado directamente al trabajador. El cinco por ciento (5%) restante será entregado directamente a los trabajadores de la empresa, en proporción a sus cargas familiares, entendiéndose por éstas al cónyuge o conviviente en unión de hecho, los hijos menores de dieciocho años y los hijos minusválidos de cualquier edad.

- f. Los beneficios adicionales percibidos en dinero por el trabajador por contratos colectivos, que no constituyan obligaciones legales, y las contribuciones voluntarias periódicas hechas en dinero por el empleador a sus trabajadores; y,
- g. Los fondos de reserva;

En caso de que el trabajador haya laborado por un período menor a un año, el cálculo será proporcional al tiempo de trabajo.

Como se puede apreciar, se trata de un concepto variable. En primer lugar varía de acuerdo con el número de miembros “perceptores” de una familia, en segundo lugar, varía conforme a la remuneración que reciba el trabajador en particular, en tercer lugar, tiene en cuenta la participación que tienen los trabajadores en las utilidades de la empresa y, finalmente, se tiene en cuenta los bonos, primas navideñas, y demás beneficios económicos que perciba el trabajador. Es por ello que se trata de un salario dirigido a adecuarse al trabajador y a su familia en concreto, lo que lo convierte en una de las tantas formas en las que se puede redistribuir la riqueza y reducir los niveles de pobreza extrema que aquejan nuestra región.

La implementación y generalización de este concepto se realizó conforme a lo dispuesto por el artículo 10 del Código Orgánico de la Producción, comercio e inversiones de Ecuador⁴², por medio del cual se obliga al empleador a otorgar una remuneración que, por lo menos, equivalga al Salario Digno, ordenando compensar el saldo que se necesite para alcanzar el monto deseado, si es inferior a éste.

El Salario Digno es un concepto que busca adecuarse a la particular situación de un trabajador y, pretende convertirse en un mínimo de carácter universal y obligatorio. Por medio de éste mínimo remuneratorio, se busca satisfacer

⁴² Art. 10.- Compensación económica para el Salario Digno.- A partir del ejercicio fiscal 2011, los empleadores señalados en el inciso siguiente, que no hubieren pagado a todos sus trabajadores un monto igual o superior al salario digno mensual, deberán calcular una compensación económica obligatoria adicional que será pagada como aporte para alcanzar el Salario Digno, únicamente a favor de aquellos trabajadores que durante el año hubieran percibido un salario inferior al señalado en el artículo nueve.

dignamente las necesidades básicas del trabajador y su familia, procurando así, satisfacer su Mínimo Vital.

2.4. *El Mínimo Vital*

Después de haber estudiado la preocupación de la sociedad por establecer remuneraciones adecuadas para el esfuerzo físico puesto a disposición de otro, la implementación de un mínimo remuneratorio, y la aplicación de una remuneración mínima con función redistributiva, es momento de aproximarnos al concepto de “Mínimo Vital”.

El *nomen iure* que alude a una figura jurídica por medio de la cual se garantice el mínimo de condiciones materiales para que una persona pueda sostener un nivel de vida digno, varía de acuerdo con la legislación, jurisprudencia y doctrina a la que se acuda, por lo que no sólo determinar el contenido preciso de este derecho es de amplia discusión; adicionalmente, la aceptación de una denominación única no es del todo pacífica (Cuenca, 2006). No obstante ello, y pese al variado número de denominaciones que puede adquirir este derecho, en el presente trabajo adoptaremos la denominación utilizada en la jurisprudencia Colombiana, esto es ‘Mínimo Vital’. Ahora bien, respecto de su naturaleza de derecho y su ubicación conceptual, es necesario precisar que se trata de un derecho de segunda generación, es decir, uno de los derechos económicos y sociales⁴³. Por tratarse de un derecho económico y social, se trata de un derecho íntimamente ligado al concepto de estado republicano, en efecto, Borja (2009) sostiene que, desde un punto de vista republicano, los derechos sociales, no pueden ser confundidos con

⁴³ Se habla generalmente de tres generaciones de derechos, atendiendo al contexto histórico de su reivindicación y contenido. En primer lugar, los derechos de primera generación cuya reivindicación se sitúa en las revoluciones liberales burguesas de finales del siglo XVIII y principios del siglo XIX. En segundo lugar, los derechos de segunda generación o derechos económicos y sociales, cuya reivindicación fue fruto de la presión de los trabajadores y partidos socialistas, a partir de la segunda mitad del siglo XIX. En tercer y último lugar los derechos de tercera generación, que constituyen un conjunto heterogéneo de derechos cuya reivindicación es reciente y se encuentra íntimamente ligada a los cambios sociales, culturales y tecnológicos de épocas recientes: el derecho al medio ambiente, autodeterminación informativa, entre otros (Cuenca, 2006).

la caridad pues es propio del estado republicano asistir a sus ciudadanos en razón de su misma calidad de ciudadanos de una determinada sociedad organizada estatalmente. Así las cosas, el derecho a una subsistencia mínima digna es un derecho que nace en razón de la dignidad que trae consigo la ciudadanía de una determinada sociedad organizada estatalmente y no un favor concedido o, mucho menos, una mera liberalidad de particulares. Por otro lado, respecto de su calidad de derecho fundamental, Alexy (1993) sostiene que los derechos a prestación en sentido amplio⁴⁴ (dentro de los cuales se encuentra incluido el derecho al mínimo vital), son fundamentales en tanto sean derechos subjetivos y constitucionales puesto que de esta manera se constituyen en una garantía para el ciudadano de un estado y, a su vez, en un deber de acción en cabeza del estado.

Ahora bien, respecto de la posición de la Corte Constitucional sobre el Mínimo Vital y su contenido, es necesario precisar que se trata de una posición que no escapa a las dificultades que plantea la indeterminación y relativismo del concepto, en efecto, en algunas ocasiones ha optado por evitar la delimitación del mismo y concentrarse en decidir sobre la vulneración en una situación en concreto del mismo. Lo anterior se puede evidenciar, entre otros ejemplos, en las siguientes providencias:

1. Sentencia T-395 de 2008. En esta providencia se estudió el reconocimiento de una pensión convencional de jubilación por parte de la caja agraria en favor de la accionante, quien era la única fuente de ingresos en su núcleo familiar por lo que sostuvo que su no reconocimiento comprometía sustancialmente sus condiciones de existencia mínimas. En esta oportunidad, respecto de las condiciones mínimas de existencia, la Corte Constitucional, sin delimitar claramente el contenido del derecho al mínimo vital, afirmó:

⁴⁴ Robert Alexy distingue entre derechos de defensa y derechos de prestación, los primeros están dirigidos a limitar el campo de influencia del estado en la vida de los particulares y los segundos a un accionar positivo del mismo. Los segundos, a su vez, respecto de los derechos de prestación en sentido amplio, se distinguen tres tipos: (i) derechos de protección (ii) derechos de organización y procedimiento y (iii) derechos a prestaciones en sentido estricto. (Alexy, 1993) En el presente párrafo hacemos referencia a los derechos de prestación en sentido amplio, por lo que se encuentra incluido el derecho al mínimo vital.

“Ciertamente, la actuación adelantada por la Caja Agraria indujo a la accionante a un error, pues ante el apremio por su delicada situación económica y por la clara afectación de su derecho al mínimo vital y el de su familia, y en vista de su precaria situación económica” (Subrayado fuera de texto original). Así las cosas, en esta oportunidad, para la Corte es “clara la afectación de su derecho al mínimo vital y el de su familia”, pese a no haber realizado una determinación del concepto.

2. Sentencia T-833 de 2012. Providencia en la que se estudió la situación de dos funcionarios que fueron vinculados para realizar determinadas laborales en la fiscalía y, a pesar de ello, *de facto*, realizaban labores a las que le eran propias un nivel de remuneración más alto. En esta oportunidad, la Corte Constitucional también se ocupó de decidir sobre la vulneración o no del derecho al mínimo vital, a pesar de que su contenido no fue precisado en la providencia en cuestión. La corte sostuvo que: “De otro lado, como adecuadamente lo identificaron los jueces de instancia, no existe prueba de la afectación del derecho al mínimo vital...”
3. Sentencia T-271 de 2012. En esta providencia se estudió la situación de un operador de una máquina de construcción que, al sufrir un accidente laboral, le fue dictaminado más del 40% de pérdida de capacidad laboral, sin embargo, la única respuesta que recibió por parte de su empleador y su administradora de riesgos laborales a su pretensión de pensión, fue negativa. En esta ocasión, la corte consideró que la acción de tutela no era procedente para realizar un pronunciamiento de fondo respecto del caso en concreto, para lo cual, entre otras cosas hace referencia al concepto de Mínimo Vital, en palabras de la Corte Constitucional: “De lo expuesto resulta diáfano que la presente acción es improcedente, como quiera que no cumple con el presupuesto procesal de subsidiariedad, máxime que no se demostró la configuración de un perjuicio irremediable, ni la afectación al mínimo vital”. En esta oportunidad, nuevamente, el no haber precisado el contenido del concepto no obsta para que éste se declare no probado

4. Sentencia T-777 de 2013. En esta oportunidad, la Corte estudió el caso de una persona que sufrió una pérdida de capacidad laboral superior al 45% y a quien la EPS le negaba sistemáticamente el pago de incapacidades, por lo que dicha persona consideró afectado su derecho al mínimo vital. En esta oportunidad, la Corte Constitucional tuvo por probada la afectación a un derecho cuyo contenido no se ocupó de precisar, en palabras de la corte:

“Al respecto, la Sala de Revisión considera que el actor es una persona en situación de vulnerabilidad derivada de su pérdida de capacidad laboral, quien manifiesta que no cuenta con una fuente de ingresos que le permita a él y a su familia subsistir en forma digna, afirmación que no fue controvertida en el trámite de tutela, razón por la cual debe concluirse que está acreditada la afectación del derecho al mínimo vital del actor

5. Sentencia T-972 de 2014. En esta oportunidad, la Corte decidió sobre la afectación de los derechos de una funcionaria de la Fiscalía General de la Nación, que fue declarada insubsistente por el Fiscal General de la Nación de su momento, aduciendo motivos de confianza. En esta oportunidad, la corte omite nuevamente la precisión del concepto de Mínimo Vital y, no obstante ello, decide sobre su afectación, en palabras de la corte: “De lo expuesto aparece claro para la Sala que la acción de tutela no es procedente en este evento, toda vez que no se puede demostrar la ocurrencia del perjuicio irremediable ni la afectación del mínimo vital”

No obstante lo anterior, dentro de la Jurisprudencia Constitucional, también existen situaciones en las que la Corte resuelve por tener como no vulnerado el derecho al Mínimo Vital por la simple existencia de otro ingreso, sin ocuparse de precisar el contenido del derecho en cuestión. En Sentencia T-577 de 2015, la Corte sostuvo: “En algunos casos la Corte ha constatado que a pesar de la imposibilidad para trabajar, la persona cuenta con otros ingresos que le permiten cumplir su obligación crediticia sin atentar contra su mínimo vital”. (Subrayado fuera de texto original) A

pesar de que la afirmación subrayada da una idea de estudio sobre el nivel de vida particular de la persona, en esta ocasión la Corte no se detuvo a estudiar dicho nivel particular de vida y, pese a ello, resolvió por tener como no vulnerado el Mínimo Vital, teniendo en cuenta la existencia de otro ingreso que permitía a la persona suplir una obligación crediticia.

Por otro lado y, en un intento por superar las dificultades que trae consigo la no determinación de un derecho, la Corte ha optado por plantear algunos criterios que permitan dilucidar una eventual vulneración al Mínimo Vital. En efecto, en Sentencia T-187 de 2010 se optó por implementar el uso de criterios para esclarecer la vulneración del mencionado concepto. En esta oportunidad, la Corte indicó:

Al respecto cabe argüir que según las consideraciones de esta Corporación, el derecho fundamental al mínimo vital se considera vulnerado si se verifican los siguientes presupuestos: (i) que el salario en el caso de trabajadores, o la mesada en el de pensionados sea su única fuente de ingresos o que existiendo ingresos adicionales no sean suficientes para cubrir sus necesidades; y que (ii) la falta de pago de la mesada o salario genere una crisis económica en la vida del beneficiario, derivada de un hecho injustificado. (Subrayado fuera de texto original).

Estos criterios para dilucidar la afectación al Mínimo Vital se implementaron para poder decidir sobre la vulneración al mencionado concepto en situaciones muy concretas. Dado que se trata de temas que se alejan del centro de ésta investigación, bástenos con decir que estos criterios suelen volverse a citar en providencias posteriores, y, en ocasiones, se añaden nuevos o se modifica el alcance de alguno de los criterios ya existentes.

Por otro lado, en otras oportunidades, la Corte Constitucional ha realizado sendos esfuerzos por delimitar el alcance y el concepto de Mínimo Vital. En sentencia C-776 de 2003, el Tribunal Constitucional dispuso:

El objeto del derecho fundamental al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas constitucionalmente ordenadas con el fin de evitar que la persona se vea reducida en su valor intrínseco como ser

humano debido a que no cuenta con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. ... Tal derecho protege a la persona, en consecuencia, contra toda forma de degradación que comprometa no sólo su subsistencia física sino por sobre todo su valor intrínseco... Ahora bien, el derecho fundamental al mínimo vital presenta una dimensión positiva y una negativa. La dimensión positiva de este derecho fundamental presupone que el Estado, y ocasionalmente los particulares, cuando se reúnen las condiciones de urgencia, y otras señaladas en las leyes y en la jurisprudencia constitucional, están obligados a suministrar a la persona que se encuentra en una situación en la cual ella misma no se puede desempeñar autónomamente y que compromete las condiciones materiales de su existencia, las prestaciones necesarias e indispensables para sobrevivir dignamente y evitar su degradación o aniquilamiento como ser humano. Por su parte, respecto de la dimensión negativa, el derecho fundamental al mínimo vital se constituye en un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de los recursos materiales que la persona necesita para llevar una existencia digna.

En esta oportunidad la Corte resalta el valor de la persona *in se*, por su condición de ser humano, lo que no podría denigrarse so pretexto de una acción u omisión de un agente. Las dos dimensiones que se le atribuyen al Mínimo Vital están dirigidas a, por un lado, satisfacer un mínimo de subsistencia digna a todas las personas (dimensión positiva) y, por otro lado, a evitar disponer de los recursos materiales mínimos que necesita una persona para subsistir (dimensión negativa). Una de las tantas manifestaciones de la dimensión negativa, la encontramos en el amparo de pobreza, por medio del cual se busca garantizar el acceso a la justicia de todas las personas y, a su vez, evitar que una persona pierda todo su poder adquisitivo al momento de acceder a un servicio al que tiene derecho.

En sentencia T-211 de 2011, el Tribunal Constitucional señaló:

...esta Corporación ha reiterado en su jurisprudencia que el mínimo vital es un derecho fundamental ligado estrechamente a la dignidad humana, pues “constituye la porción de los ingresos del trabajador o pensionado que están destinados a la financiación de sus necesidades básicas, como son la alimentación, la vivienda, el vestido, el acceso a los servicios públicos

domiciliarios, la recreación, la atención en salud, prerrogativas cuya titularidad es indispensable para hacer efectivo el derecho a la dignidad humana, valor fundante del ordenamiento jurídico constitucional”. En este orden de ideas, también se ha señalado que el concepto de mínimo vital no se reduce a una perspectiva cuantitativa, sino que, por el contrario, es cualitativo, ya que su contenido depende de las condiciones particulares de cada persona. Así, este derecho no es necesariamente equivalente a un salario mínimo mensual legal vigente y depende del entorno personal y familiar de cada quien. De esta forma, cada persona tiene un mínimo vital diferente, que depende en últimas del estatus socioeconómico que ha alcanzado a lo largo de su vida. El derecho al mínimo vital se relaciona con la dignidad humana, ya que se concreta en la posibilidad de contar con una subsistencia digna. Encuentra su materialización en diferentes prestaciones... (Subrayado fuera de texto original).

De esta manera, el Mínimo Vital adquiere el carácter de Derecho Fundamental y es relacionado con la dignidad humana. Así mismo, se le aparta de una posible asimilación con el Salario Mínimo y se lo asocia directamente con el entorno personal y familiar de cada persona, lo que le agrega un ingrediente cualitativo particular. Esto reviste de una propiedad jurídica relevante al concepto de Mínimo Vital dado que, al ser un Derecho Fundamental, su vulneración puede ser protegida mediante mecanismos extraordinarios y subsidiarios, como la tutela. Adicionalmente, crea el deber de ser garantizado, no solamente por los organismos estatales, sino también por los particulares. En la Sentencia T-007 de 2015, se precisó lo siguiente:

Respecto al derecho al mínimo vital esta Corporación ha señalado que este presenta dos dimensiones de desarrollo. Una dimensión positiva, que se relaciona con la obligación a cargo del Estado y excepcionalmente de los particulares, de suministrar a la persona que se encuentra en un estado de discapacidad o de debilidad manifiesta las prestaciones necesarias e indispensables para sobrevivir dignamente y evitar su degradación o aniquilamiento como ser humano, con lo cual se puedan mantener unas condiciones mínimas de vida digna. Por otra parte, la dimensión negativa establece un límite mínimo de las condiciones dignas y humanas que merece todo ser humano, en los términos de la Constitución y de la ley. (Subrayado fuera de texto original).

Así las cosas, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, el deber de garantizar el mínimo vital no se encuentra exclusivamente a cargo del Estado, pues, de manera excepcional, en aquellos casos de debilidad manifiesta o estado de discapacidad, se puede exigir la satisfacción de éste derecho fundamental a un particular. Adicionalmente, la Corte Constitucional recuerda las dos dimensiones del derecho fundamental al Mínimo Vital.

En otras ocasiones, la Corte opta por simplemente hacer referencia a un mínimo nivel de vida al que tienen todos los seres humanos en virtud de la dignidad de “ser humano”. En Sentencia T-434 de 2008, la corte sostuvo: “En principio, podría pensarse que el peticionario no enfrenta una amenaza inminente a su derecho al mínimo vital, es decir, a las condiciones materiales que le permitan a él y su grupo familiar llevar una vida acorde con la dignidad humana” (Subrayado fuera de texto original)

En un pronunciamiento más reciente, recogiendo pautas de las anteriores providencias, la Corte Constitucional señaló unas características precisas con el objetivo de delimitar el concepto de Mínimo Vital. Por medio de la Sentencia T-199 de 2016, la Corte Constitucional señaló que el mínimo vital: “(i) Se trata de acceso básico de condiciones dignas de existencia para el desarrollo del individuo, (ii) que depende de su situación particular y (iii) es un concepto indeterminado cuya concreción depende de las circunstancias particulares de cada caso, por lo que requiere un análisis caso por caso y cualitativo”.

Con todo lo anterior, se puede sostener que, para la Corte Constitucional, el Mínimo Vital (i) es un derecho fundamental que puede ser exigido al Estado y, excepcionalmente a los particulares, (ii) se trata de un mínimo nivel de vida al que tiene derecho de acceder todas las personas, en virtud de la dignidad de ser humano (iii) es un concepto que debe atender a las condiciones particulares de la persona y su familia, por lo que requiere un análisis caso-a-caso.

No obstante lo anterior y, pese a los esfuerzos realizados en la jurisprudencia constitucional para precisar el contenido del derecho fundamental al Mínimo Vital, el nivel de indeterminación del mismo, sigue estando presente. Al hablar de un mínimo nivel de vida, no se establece la forma que permita dilucidar ése mínimo y, con mayor razón, se omite precisar un nivel mínimo de vida absoluto pues, de acuerdo con la Corte Constitucional, es un concepto que debe atender a las condiciones particulares de la persona. Lo mismo sucede cuando se hace referencia a un Mínimo Vital que también cobija al núcleo familiar de la persona que lo invoca, pues tampoco se precisa la manera, forma o cuantía, en que éste derecho fundamental cobije a los miembros de la familia del peticionante, a no ser que decidan reclamarlo individualmente.

Por tratarse de un derecho fundamental, el Mínimo Vital es un tema transversal, que atañe a todas las ramas del Derecho, entre ellas, por supuesto, el Derecho Tributario. En efecto, el componente de indeterminación del Mínimo Vital en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, no ha sido obstáculo para que éste se convierta en una herramienta utilizada para decidir sobre la Constitucionalidad de una norma jurídico-tributaria. El primer ejemplo de ello, lo encontramos en la sentencia C-776 de 2003, por medio de la cual la Corte Constitucional decidió declarar inexecutable el artículo 116 de 788 de 2002⁴⁵ por considerar, entre otras cosas, que afectaba el Mínimo Vital de las personas. En esta oportunidad, la Corte indicó que el Mínimo Vital, “en tanto que garantía de la dignidad humana”, es un límite efectivo a la potestad impositiva del estado, límite que se describe de la siguiente manera: “La intersección entre la potestad impositiva del Estado y el

⁴⁵ ARTÍCULO 116. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

ARTÍCULO 470. BIENES Y SERVICIOS GRAVADOS A LA TARIFA DEL 2%. A partir del 1o. de enero de 2005, los bienes y servicios de que tratan los artículos 424; 424-2; 424-5 numeral 4; 424-6; 425; 427; 428-1; 476; 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, quedarán gravados a la tarifa del dos por ciento (2%).

PARÁGRAFO. A partir de la misma fecha, los responsables del impuesto sobre las ventas por los bienes y servicios a que se refieren los artículos 477; 478 y 481 literales c) y e) del Estatuto Tributario, podrán tratar como descuento la totalidad del impuesto sobre las ventas que conste en las respectivas facturas o documento equivalente que constituya costo o gasto de los bienes gravados, siempre y cuando cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 617 y 771-2.

principio de Estado Social de derecho consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma protegido constitucionalmente. Este mínimo constituye el contenido del derecho fundamental al mínimo vital...”

El segundo ejemplo de la forma en que se ha utilizado el Mínimo Vital para juzgar la constitucionalidad de una norma, lo encontramos en la Sentencia C-100 de 2014, oportunidad en la cual, la Corte Constitucional, decide utilizar el concepto antes referido como uno de los pasos necesarios para determinar la regresividad o progresividad de un tributo. En esta Sentencia la Corte utilizó el siguiente test:

A la luz del principio de progresividad, las preguntas que debe hacerse el juez deben apuntar a definir: (i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art 363)

Otra de las formas en las que el Mínimo Vital ha sido utilizado por el Ordenamiento Jurídico Tributario, la encontramos en la Sentencia C-492 de 2015, oportunidad en la cual, como se dijo anteriormente, el concepto de Mínimo Vital se utilizó para extender la aplicación del 25% exento del impuesto de renta en el sistema ordinario de depuración, al sistema IMAN / IMAS-PE⁴⁶.

Con lo anterior, se puede apreciar la importancia que ostenta actualmente el derecho fundamental al Mínimo Vital en el Ordenamiento Jurídico y, en particular, en el Ordenamiento Jurídico Tributario.

⁴⁶ Ver acápite '*rentas de trabajo y sus rentas exentas*'. Páginas 14-16

CAPÍTULO 2.

EL MÍNIMO VITAL COMO UN LÍMITE CONSTITUCIONAL AL IMPUESTO DE RENTA, ESPECIALMENTE EN LAS RENTAS DE TRABAJO.

Teniendo en cuenta lo dicho en el capítulo 1, es momento de abordar la siguiente pregunta:

¿Cumple con el principio de progresividad el 25% exento de ser gravado por el impuesto de renta - rentas de trabajo, reconocido como “mínimo vital” por la corte constitucional?

1. La función de los principios del Derecho Tributario en el Ordenamiento Jurídico Colombiano

Pese a que la discusión relativa a la distinción existente entre principios y reglas ha sido tratada desde la década de 1940 con autores como Walter Wilburg. Fue desde 1967, con ocasión del artículo *The Model of Rules* de Dworking que dicha discusión cobró verdadera relevancia. A partir de este momento, las consecuencias jurídicas de ésta diferenciación fue estudiada con detenimiento (Piza Rodríguez, 2011). Dado que no es el objeto de éste trabajo ahondar en ésta discusión, bástenos con mencionar los criterios diferenciadores pueden ser agrupados en tres tendencias: (i) la tendencia que aboga por una diferencia *cuantitativa*, (ii) la tendencia que aboga por una diferencia de *grado* y (iii) la tendencia que aboga por una diferencia *cualitativa* (Saravia, 2015).

Ahora bien, los principios constitucionales en materia tributaria son herramientas de trascendental importancia puesto que son una forma de encauzar la carga ideológica propia de un sistema tributario⁴⁷. Para encauzar dicha carga ideológica,

⁴⁷ Los principios, entendidos como normas abiertas, expresan derechos susceptibles de ser exigidos judicialmente, mientras que si son concebidos como mandatos de optimización expresan intereses propios de política legislativa (Amatucci, 2011).

los principios cumplen diversas funciones que pueden ser clasificadas de diversas y variadas maneras. En consideración del efecto que persiguen, por ejemplo, cumplen una función positiva y una función negativa (Chávez, 2014). La función positiva informa al legislador sobre cómo debe estar regulado el sistema tributario en nuestro Ordenamiento Jurídico, y, en segundo lugar, la función negativa, se materializa en la fuerza de la derogatoria que adquieren sobre todas aquellas normas que contraríen el contenido de un determinado principio. Adicionalmente, en consideración de la forma en que limitan la actividad legislativa, pueden convertirse en límites formales y/o materiales. En efecto, los principios constitucionales constituyen verdaderos límites al legislador que se ve obligado a respetarlos al momento de configurar el orden legislativo y en la manera de crear dicho orden legislativo. Así, los principios se convierten en límites de carácter material que condicionan el contenido de las posiciones adoptadas por el legislador y, en límites de carácter formal relacionados con el procedimiento y tipo de normas que habrá de aplicarse. (Piza Rodríguez, 2011).

En el presente trabajo vamos a abordar dos funciones que le asisten a los principios del Derecho Tributario. Una función dirigida al Juez, en calidad de legislador negativo revestido con la facultad de verificar el cumplimiento material y formal de normas superiores, y otra función dirigida al legislador, en calidad de titular de la potestad de libre configuración legislativa.

En sentencia C-1107 de 2001, la Corte 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” (Subrayado fuera de texto original). En esta ocasión la Corte se limitó a reconocer la trascendencia del principio de equidad como una manifestación de la función negativa de los principios, es decir, como un límite a la libertad de configuración legislativa en el ámbito tributario. Así las cosas, las funciones de control que ejercen los principios sobre otras normas sirven de herramienta dogmática y jurídica para ejercer adecuadamente la función de

legislador negativo. No obstante ello, esto no niega la aplicabilidad de los principios en su dimensión activa, es decir, como indicador de la manera en que se habrá de regular la materia tributaria. Sin embargo, ésta última atañe más al legislador que se encarga de regular la materia, y no al juez que decide sobre la constitucionalidad de una norma en su rol de legislador negativo.

Así mismo, la Corte Constitucional, en sentencia C-284 de 2015, a propósito de la función de los principios, precisó:

En algunos casos se advierte que ellos cumplen una función crítica de los ordenamientos. En este caso los principios actúan como la imagen de un derecho ideal al que deben apuntar los ordenamientos históricos. Otra perspectiva señala que los principios generales actúan como verdaderas normas jurídicas y cumplen por ello una función integradora. En estos casos, dicha función se activa a falta de ley y, en esa medida, aunque constituyen verdaderas fuentes, tienen una naturaleza subsidiaria. Suele encontrarse vinculada esta caracterización con aquella doctrina que asume que los principios generales del derecho son el resultado de un proceso inductivo que parte de las reglas específicas previstas en el ordenamiento y arriba a la identificación de enunciados generales que las agrupan a todas. Finalmente, una tercera postura advierte que la tarea de los principios consiste en precisar el alcance de las fuentes del derecho, cumpliendo entonces una función interpretativa. (Subrayado fuera de texto original)

Es así entonces que los principios también cumplen una función (i) integradora, (ii) interpretativa y (iii) creativa. La última dirigida especialmente al titular de la potestad legislativa. Así las cosas, los principios Tributarios son verdaderas garantías jurídicas revestidas con la capacidad de eliminar aquellas normas cuyo contenido contraría sus directrices, de esta forma se convierten en un vehículo por medio del cual se encauza la carga ideológica de un sistema tributario.

1.1. El principio de progresividad

El principio de progresividad se encuentra en el artículo 363 de la Constitución Política de 1991, el cual, en su tenor literal, indica: “Artículo 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.” (Subrayado fuera de texto original). Así, la progresividad se ubica en la cima de la pirámide jurídica del Ordenamiento Jurídico Colombiano, es decir, en el nivel constitucional, por lo que rige todo el “sistema tributario” y por ello debe encontrarse presente en todas las manifestaciones. Es necesario aclarar que se habla de “sistema tributario” en conjunto y no de cada uno de los impuestos en particular, puesto que existen algunos impuestos que, por su dinámica no permiten progresividad, por ejemplo el IVA, caso en el que la Corte sostiene que la capacidad económica se manifiesta en el mayor o menor gasto que realice un individuo (Sentencia C-094 de 1993 y C-238 de 1997). No obstante ello, es necesario que el sistema tributario, en su conjunto, sea progresivo, a pesar de que existan manifestaciones aisladas de regresividad.

El principio de progresividad hace parte del núcleo esencial del principio de justicia del sistema tributario puesto que se relaciona directamente con la capacidad de pago del contribuyente, en efecto, el principio de progresividad busca que la carga tributaria sea mayor para aquellos cuyos ingresos y patrimonio sean mayores (Piza Rodríguez, 2011).

La progresividad, de acuerdo con el Consejo de Estado, en Sentencia de Agosto 5 de 1994, expediente número 5527, Consejera Ponente Consuelo Sarria Olcos, debe ser vista a la luz de lo razonable y equitativo del tributo, lo cual a su vez, se debe medir de acuerdo con las capacidades económicas de cada individuo, puesto que cada individuo debe aportar de acuerdo con la medida de sus capacidades, siendo ‘el sacrificio fiscal’ igual para todos los contribuyentes. En palabras de la consejera ponente:

Lo razonable y equitativo es que la cuantía del tributo se mida por la facultad o capacidad contributiva de las diferentes personas que conforman la sociedad. Siendo obligación de todos y cada uno contribuir en la medida de sus capacidades con las cargas del Estado, de tal manera que quien más tenga, más aporte, pero de manera tal que la carga económica o sacrificio discal sea igual para todos los contribuyentes, logrando que se cumpla el principio de eficiencia del sistema tributario como instrumento que además de lograr una redistribución del ingreso permita el desarrollo económico y social del país a fin de elevar el nivel de vida de la población.

El mismo principio de progresividad del tributo obliga a que se atiendan las condiciones especiales de los sujetos que deben pagar tales impuestos (De Quiñones & Figueroa, 2004, pp. 11-12)

De acuerdo con el Banco de la República, (2017) máxima autoridad monetaria del país, la progresividad se encuentra presente en los tributos cuando éstos tienen en cuenta la capacidad económica del sujeto:

Los impuestos progresivos, por el contrario, sí tienen en cuenta la capacidad económica de una persona o empresa. Con este tipo de impuestos los pobres pagan menos cantidad de dinero que las personas adineradas; es decir, a medida que la capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que ésta debe pagar por el impuesto también aumenta. Los impuestos progresivos buscan que tanto un pobre como una persona adinerada paguen una cantidad proporcional a su ingreso. Con esto, los gobiernos buscan redistribuir la riqueza y aportar un mayor beneficio a los menos favorecidos (Subrayado fuera de texto original). (p.1)

A pesar de que el Banco de la República no se encuentra dentro de las fuentes del Derecho, es preciso recordar que se trata de la primera autoridad monetaria en el país y que goza de credibilidad en temas económicos. Dado que el principio de progresividad es recogido de la economía, es, en opinión del autor, pertinente tener en cuenta la definición traída por una institución que goza de credibilidad académica. Esta precisión sobre progresividad se realiza después de conceptualizar el opuesto

de los impuestos progresivos, es decir, los impuestos regresivos⁴⁸, impuestos en los cuales la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

De acuerdo con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en su cuaderno de trabajo, el principio de progresividad se define como: “la capacidad de un tributo para lograr como fruto de su aplicación una redistribución del ingreso que promueva la equidad.(...) La condición técnica que se asocia con la progresividad tributaria es que la tarifa aumente respecto del nivel de ingreso o de cualquier variable que se tome como base gravable.” (Subrayado fuera de texto original) (Avila Mahecha & Cruz Lasso, 2006, p.8)

Ahora bien, de acuerdo con la Corte Constitucional, el principio de progresividad, se deduce a su vez de la equidad vertical, puesto que permite tratar de manera diferenciada a los sujetos de mayores y menores ingresos. En Sentencia C-419 de 1995, la Corte sostuvo: “Del principio de equidad vertical se deduce el de progresividad que nuestra Constitución recoge en el artículo 363, el cual se apoya en la capacidad de pago del contribuyente y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.” (Subrayado fuera texto original).

Posteriormente, en el año 2002, en desarrollo de lo anterior, la Corte Constitucional, mediante la Sentencia C-643, sostuvo:

El principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente

⁴⁸ “Los impuestos regresivos son aquellos que se cobran a todos por igual; es decir: la tarifa pagada no guarda relación con la capacidad económica de una persona, por lo tanto, una persona pobre y una persona adinerada pagarán la misma cantidad de dinero por el impuesto. Lo anterior implica que la cantidad de plata que debe pagar el pobre por este impuesto es mayor en proporción a su ingreso que la que debe pagar la persona adinerada y afectará, por consiguiente, más fuertemente su economía personal.”

porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el constituyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. (Subrayado fuera de texto original).

En el mismo sentido, la Sentencia C- 776 de 2003 indicó:

El principio de progresividad, dispuesto en el artículo 363 de la Constitución Política, impone que el reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, se realice según la capacidad contributiva de que disponen. Es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor cuando mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.

Por su parte, el principio de equidad dispuesto en los artículos 95 numeral 9º y 363 ibídem, atiende a que se ponderen la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, para evitar cargas excesivas o beneficios exagerados". (Subrayado fuera de texto original).

Con lo anterior, es factible sostener que el principio de progresividad impone un deber de consultar el poder adquisitivo del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Así mismo, es posible argumentar que, de acuerdo con la Corte Constitucional, el principio de progresividad se deriva del principio de equidad, en su manifestación de equidad vertical.

El principio de equidad tributaria se manifiesta de dos formas: (i) equidad horizontal y (ii) equidad vertical. La equidad horizontal impone el deber de tratar de igual forma a aquellos sujetos que se encuentren en iguales condiciones, mientras que la equidad vertical señala el deber de tratar de manera diferenciada a sujetos que se encuentren en situaciones fácticas diferentes, aplicando una mayor carga a aquellos sujetos que ostenten mayor poder adquisitivo (progresividad) (Piza, 2015).

Es por ello que en Sentencia C-668 de 2015, la Corte sostuvo: “y la equidad vertical, que implica una mayor carga contributiva sobre aquellas personas que tienen más capacidad económica, esta última comprensión se refiere a la progresividad en la tributación”

La equidad ha sido entendida como una manifestación del derecho fundamental a la igualdad. En Sentencia C-643 de 2002, el Tribunal Constitucional señaló:

El principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscrib 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. (Subrayado fuera de texto original).

Al ser, la equidad tributaria considerada como una manifestación del derecho a la igualdad, es necesario precisar que se trata de una igualdad material y no solamente formal. De hecho, la Jurisprudencia de la Corte Constitucional ha permitido, en varias ocasiones, el trato diferencial a sujetos que se encuentran inmersos en situaciones fácticas diferentes, y de esta manera ha buscado materializar el derecho a la igualdad material⁴⁹. En Sentencia C-183 de 1998, el Tribunal Constitucional sostuvo:

Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la

⁴⁹ Sentencias C-221 de 1992, C-094 de 1993, C-010, C-222 y C-489 de 1995, C-036, C-393 y C-412 de 1996, C-296 y C-215 de 1999, C-1376 de 2000, C-508 y C-861 de 2006, C-903, C-822, C-635, C-913, C-397 de 2011, C-1021 y C-304 de 2012 y C-197, C-264 y C-249 de 2013

carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional (Subrayado fuera de texto original).

Es así que la igualdad material no equivale a la simple igualdad aritmética, puesto que la tributación tiene el deber de reparar las diferencias de renta y riqueza existentes en una sociedad. Esta situación ha llevado a un sector de la doctrina a sostener que la equidad es un principio que rige situaciones tributarias, mientras que la igualdad es un principio referido a todas las personas (Piza, 2015). No obstante ello, la Corte Constitucional aún sostiene que la equidad tributaria es manifestación del derecho a la igualdad (Sentencia C-032 de 2015).

Por otro lado, la Corte Constitucional también relaciona la equidad tributaria con la prohibición de confiscatoriedad. En Sentencia C-364 de 1993, la Corte sostuvo que: *“Dado que el principio de equidad tributaria debe interpretarse en sentido sustancial y no es ajeno a las diferentes etapas de administración y aplicación de los tributos, la ley que por los elementos que incorpora no permite en abstracto ser objeto de un juicio objetivo sobre su equidad, puede ser controvertida en su actualización concreta ante la Justicia contencioso administrativa”* (Subrayado fuera de texto original). De esta manera, la prohibición de confiscatoriedad es relacionada por el Tribunal Constitucional con el principio de equidad. No obstante ello, Roberto Carlos Insignares Gómez (Piza, 2015) sostiene que es más exacto considerar que la equidad es un límite a la progresividad.

En suma, el principio de progresividad, es un límite negativo y positivo a la facultad legislativa. Positivo porque indica el deber de consultar el poder adquisitivo del sujeto, y negativo porque, de no consultarse la capacidad económica de la persona, la norma deviene inconstitucional. El deber de consultar el poder adquisitivo del individuo fue descrito en la sentencia C-364 de 1993, de la siguiente manera: “el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado debe, en principio, consultar la capacidad real de pago de los contribuyentes, a fin de garantizar la justicia y equidad fiscales. La progresividad responde precisamente a este mandato constitucional” (Subrayado fuera de texto original). La progresividad

se predica del sistema tributario en su conjunto, y no sólo de los impuestos en particular, por lo que el Ordenamiento Jurídico permite la aplicación de algunos impuestos, no obstante su carga de regresividad.

Dado que la progresividad es un principio que atañe a todo el sistema tributario y no solamente a los impuestos en concreto, es momento de estudiar la manifestación de la progresividad en el 25% exento de ser gravado por el impuesto de renta – rentas de trabajo.

1.1.1. La progresividad en el 25% exento de rentas de trabajo

El 25% exento de ser gravado por el impuesto de renta – rentas de trabajo, como se dijo en la introducción, en virtud de su naturaleza porcentual, varía de acuerdo con el nivel de ingresos de la persona, por lo que, en principio, se podría pensar que se trata de un Mínimo Vital⁵⁰ que atiende las condiciones particulares de una persona y su nivel de ingresos. Esta parecería ser la respuesta de la Corte Constitucional ante la indeterminación del Mínimo Vital, sin embargo, es preciso preguntarse si ésta forma de Mínimo Vital introducido en el “sistema tributario”, se encuentra de acuerdo con los principios que lo rigen, o si, por el contrario, los contradice.

Para poder determinar la progresividad o regresividad de este monto exento, se utilizará el test propuesto por la sentencia C-100 de 2014. La literalidad del test dispone: “a la luz del principio de progresividad, las preguntas que debe hacerse el juez deben apuntar a definir: (i) si el mencionado tributo o elemento podría aportar al sistema una dosis de manifiesta regresividad, (ii) si desconoce el derecho al mínimo vital y (iii) si como instrumento fiscal incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad (CP art. 363).”

⁵⁰ Ver acápite ‘rentas de trabajo y sus rentas exentas’ Págs. 14-16

Dado que los conceptos que sirven de base para desarrollar el test ya fueron abordados⁵¹, se realizará únicamente el análisis propio de cada paso del test. Por otro lado, es necesario aclarar que, a pesar de que la tarifa del impuesto de renta – rentas de trabajo, sea progresiva, la situación que aquí se estudia corresponde a un fenómeno jurídico diferente, dado que aquí se estudia el mínimo nivel de ingresos netos⁵² que recibe una persona, y no la tarifa que está llamada a pagar.

1.1.1.1. “Si el tributo en cuestión aporta una dosis manifiesta de regresividad”.

La regresividad, en los tributos, se manifiesta en una tarifa que el contribuyente está llamado a pagar, sin que se consulte la capacidad económica de la persona en cuestión, es por ello que el ejemplo por excelencia es el IVA, caso en el cual, todos pagan un porcentaje sobre el valor comercial del bien, independiente de su capacidad económica. En este caso, no se trata de un tributo precisamente, sino más bien, de un monto exento aplicable a un tributo, para ésta situación en concreto, el impuesto de renta – rentas de trabajo.

El 25% exento se mantiene siempre constante y no varía para ningún individuo, de manera análoga al IVA, todos los contribuyentes del impuesto de renta – rentas de trabajo, se ven cobijados por esta disposición normativa independientemente de la situación fáctica particular del sujeto. Así, las personas con mayores ingresos se ven beneficiadas de un monto exento mayor a comparación de aquellos que perciben un nivel inferior de ingresos. En efecto, puede suceder que una persona que perciba mayores ingresos tenga a su cargo menos gastos y otra persona con menores ingresos tenga a su cargo más gastos. Así las cosas, el 25% exento, no consulta la complejidad de la realidad fáctica en la que se encuentra inmersa una persona y sólo tiene en cuenta una de sus variables, el nivel de ingresos.

⁵¹ No sólo se abordó los conceptos de progresividad y regresividad, sino que también, en el primer capítulo, se abordó el concepto de Mínimo Vital, la protección constitucional que rodea al trabajo y el impuesto de renta.

⁵² Por contraposición a ‘ingresos brutos’.

El nivel de ingresos, por sí mismo, no permite dilucidar el verdadero poder adquisitivo de un individuo, puesto que la realidad económica de una persona tiene muchas más variables que determinan el verdadero poder adquisitivo. Es por esta razón que la exención aquí tratada es regresiva.

1.1.1.2. Si desconoce el derecho al mínimo vital

El Mínimo Vital, de acuerdo con la Corte Constitucional, al igual que el concepto de Salario Digno es un concepto que debe atender de la manera más adecuada posible, la situación particular del individuo. Sin embargo, a diferencia del Salario Digno⁵³, el Mínimo Vital no cuenta con una forma clara de ser determinado para el caso particular de una persona, en efecto, como se dijo en el anterior acápite, ésta forma de mínimo vital no consulta la compleja realidad fáctica que rodea a un individuo y que puede determinar decisivamente la capacidad contributiva del mismo. Aquello no quiere decir que sea constitucionalmente válido dejar a un lado la determinación económica particular a la hora de abordar la concretización propia de una rigurosa aplicación del concepto de Mínimo Vital.

Dado que el 25% exento no consulta con la situación particular del individuo y, mucho menos, se determina económicamente de acuerdo con las circunstancias particulares de cada caso, es un porcentaje que desconoce el concepto de Mínimo Vital planteado por la Corte Constitucional, por lo que efectivamente se ve vulnerado

1.1.1.3. Si incorpora una limitación irrazonable en el principio de progresividad.

La progresividad implica que, a mayores ingresos, mayor carga tributaria, por supuesto sin desconocer la prohibición de no confiscación. En este caso, dado que no se trata del estudio de un tributo, sino de un Mínimo Vital porcentual, la

⁵³ Ver página 42 del presente documento.

progresividad se ve materializada en el supuesto de que, a menores ingresos, mayor sea el monto exento. Esto es así puesto que, si de acuerdo con el principio de progresividad, a menores ingresos menor carga tributaria, entonces, a menores ingresos, mayor porcentaje exento.

Dado que esto no sucede con el porcentaje exento aquí tratado, encontramos que, efectivamente, se trata de un límite al principio de progresividad.

Adicionalmente, es preciso recordar que una de las funciones de los tributos, es redistribuir la riqueza y no concentrarla. Las personas de mayores ingresos pueden permitirse una acumulación en mayor proporción que aquellos individuos de menores ingresos por lo que, reconocer este porcentaje exento va en contra de la función redistributiva de los tributos.

Para que cumpla con el requisito de progresividad, es necesario hablar de un porcentaje variable, a menores ingresos mayor monto exento y, por supuesto, tener en cuenta la realidad económica particular del sujeto en su todo.

CONCLUSIONES

Las conclusiones serán abordadas en el orden de cada tema tratado en el presente estudio.

1. En primer lugar, respecto del trabajo, entendido como el esfuerzo físico o intelectual puesto a disposición de un tercero y en razón del cual se recibe una remuneración, nos es permitido precisar que se trata de un concepto que adquiere una especial relevancia económica, social y, por supuesto, jurídica. La protección jurídica ha sido elevada al más alto rango del ordenamiento jurídico Colombiano, esto es, el nivel constitucional. Así mismo, la protección jurídica que rodea al trabajo, como actividad, también

rodea a la persona que lo realiza. Así las cosas, las personas que reciben rentas por el concepto de 'rentas de trabajo', recogido en la Ley 1819 de 2016, adquieren especial relevancia y protección jurídica que los ubica en un rango superior a aquellos sujetos y actividades que no se encuentran dentro de éste supuesto. Ello es así puesto que se trata de un sujeto y de una actividad que han sido rodeados de un blindaje del nivel constitucional.

Es por esta razón que, a pesar de que contar con el mínimo de condiciones materiales para sostener una vida digna es un derecho que atañe a todas las personas del territorio nacional, en el presente estudio nos centramos principalmente en el mínimo de condiciones materiales de las personas que dependen únicamente de su fuerza de trabajo para sostener su nivel de vida. Es por ello que ahora es momento de presentar la conclusión del presente trabajo en lo que atañe al mínimo vital.

2. El Mínimo Vital, es un concepto que hace referencia al mínimo de condiciones materiales necesarias para que una persona y su núcleo familiar puedan subsistir de manera digna, atendiendo a las condiciones particulares que le rodean. Es justo este componente de atender a las condiciones particulares del sujeto lo que supone un verdadero reto para poder determinar de manera clara y objetiva el contenido del mismo. Actualmente, en Colombia, a diferencia de Ecuador donde el concepto de 'Salario Digno' tiene una forma muy precisa de adecuarse a las condiciones particulares de cada persona, no se cuenta con una forma de calcular el mínimo de condiciones materiales necesarias para que una persona pueda sostener un nivel mínimo de vida digna que atienda a sus condiciones particulares. No obstante ello, existen criterios jurisprudenciales que paulatinamente se han ido implementado en la jurisprudencia constitucional, por medio de los cuales se puede esclarecer la posible vulneración o no vulneración de éste derecho en un caso en concreto, lo que le ha dado un efecto jurídico que con el paso del tiempo se hace cada vez más palpable. Así las cosas, el derecho al Mínimo Vital se

convierte en un verdadero deber de estado puesto que se trata de un derecho fundamental que le asiste a las personas, y por ende irradia a toda actuación estatal.

Es por esta razón que este derecho también debe estar presente en el enfoque tributario que el estado decida realizar. Ahora bien, dado que el 25% exento de ser gravado por medio del concepto de Impuesto de Renta – Rentas de Trabajo de la Ley 1819 de 2016, ha sido reconocido por la Corte Constitucional como ‘Mínimo Vital’, es necesario concluir (i) si este ‘Mínimo Vital’ atiende a las condiciones particulares de cada sujeto, característica que le es propia y (ii) si, al encontrarse en la legislación tributaria, desarrolla los principios que regulan la legislación tributaria, en concreto, el principio de progresividad tributaria.

- 3.** En primer lugar, en razón de la naturaleza porcentual de esta forma de Mínimo Vital, es una figura que varía conforme a los ingresos de una persona, así, el monto nominal exento será mayor, en tanto mayor sean sus ingresos y, a su vez, será menor, en tanto menor sean sus ingresos. Esta situación se aleja por completo de estudiar la realidad fáctica integral de un sujeto, pues solamente atiende a su nivel de ingresos, lo que lo convierte en un ‘Mínimo Vital’ que no se preocupa por garantizar un nivel mínimo de condiciones materiales dignas para cada persona y su situación fáctica en particular, en efecto, bien puede suceder que una persona, en razón de su situación fáctica particular, reciba mayores ingresos y realice menores erogaciones. Es esta situación la que nos lleva a concluir que esta forma de ‘Mínimo Vital’ no atiende a las condiciones particulares de cada sujeto. Ahora bien, sin el ánimo de ser repetitivo con el estudio realizado previamente, ha quedado planteado que se trata de un concepto regresivo puesto que las personas de menores ingresos reciben un menor monto nominal exento y, a su vez, las personas de mayores ingresos gozan de un mayor monto nominal exento.

Es esta situación es la que nos lleva a plantear que el 25% exento de ser gravado por el Impuesto de Renta – Rentas de Trabajo, contraría el concepto de 'Mínimo Vital' y, adicionalmente, el principio de progresividad que rige en la legislación tributaria. Es así que se hace necesario plantear la posibilidad de un porcentaje que sea inversamente proporcional al nivel de ingresos o, una manera de determinar objetivamente el mínimo de condiciones materiales que una persona y su núcleo familiar necesitan para sostener un nivel de vida digno, de manera análoga al cálculo que Ecuador implementó en el concepto de 'Salario Digno'. Las ideas aquí mencionadas son meras menciones a posibles soluciones al problema planteado, sin embargo, plantear una solución definitiva se encuentra por fuera del alcance de éste trabajo, por lo que bástenos para efectos de responder el interrogante planteado en este estudio, concluir que el 25% exento de ser gravado por el Impuesto de Renta – Rentas de Trabajo no se encuentra conforme al principio de progresividad que rige a la legislación tributaria y desconoce la naturaleza que le es propia al Mínimo Vital.

BIBLIOGRAFÍA

- *Jurisprudencia.*

Corte Constitucional C-776 del 9 de Septiembre de 2003, [M.P. Manuel José Cepeda Espinosa].

Corte Constitucional T-399 del 24 de abril de 2008, [M.P. Humberto Antonio Sierra Porto].

Corte Constitucional T-434 del 7 de mayo de 2008, [M.P. Jaime Córdoba Triviño].

Corte Constitucional T-187 del 18 de marzo de 2010, [M.P. Jorge Ivan Palacio Palacio]

Constitucional T-629 del 13 de agosto de 2010, [M.P. Juan Carlos Henao Pérez].

Corte Constitucional T-211 del 28 de Marzo de 2011, [M.P. Juan Carlos Henao Pérez].

Corte Constitucional T-372 del 16 de Mayo de 2012, [M.P. Jorge Iván Palacio Palacio].

Corte Constitucional T-891 del 3 de Diciembre de 2013, [M.P. Luis Ernesto Vargas Vila].

Corte Constitucional C-100 del 26 de Febrero de 2014, [M.P. María Victoria Calle Correa].

Corte Constitucional T-426 del 2 de Julio de 2014, [M.P. Andrés Mutis Vanegas].

Corte Constitucional T-718 del 16 de Septiembre de 2014, [M.P. María Victoria Calle Correa].

Corte Constitucional T-007 del 15 de Enero de 2015, [M.P. Jorge Iván Palacio Palacio].

Corte Constitucional C-284 del 13 de Mayo de 2015, [M.P. Mauricio González Cuervo].

Corte Constitucional C-492 del 5 de Agosto de 2015, [M.P. María Victoria Calle Correa].

Corte Constitucional T-577 del 4 de Septiembre de 2015, [M.P. Mauricio González Cuervo].

Corte Constitucional T-199 del 26 de Abril de 2016, [M.P. Jorge Iván Palacio Palacio].

- *Doctrina*

Alexy, R., (1993). *Teoría de los derechos fundamentales* (2da edición). Madrid: centro de estudios constitucionales.

Amatucci, A., González García, E., & Trzaskalik, C., (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.

Avila Mahecha, J & Cruz Lasso, A (2006). La progresividad del sistema tributario colombiano del orden nacional: un análisis para el IVA y el impuesto sobre la renta. Recuperado de <http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/ProgresividadSistemaTributarioWEB.pdf>

Banco de la Republica. (2017). Impuestos. Recuperado de <http://enciclopedia.banrepcultural.org/index.php?title=Impuestos>

Bodin, J., (1997). *Los Seis Libros de la República*. Madrid: tecnos.

Borja Barragué, C. (2009) La Red de Garantía de ingresos en España en tiempos de crisis: Las rentas mínimas de inserción frente a la alternativa de la renta básica. *Estudios de Derecho*, 57(2), 49-75. .

Bravo González J, D., et al (2014). *El impuesto sobre la renta en el Derecho comparado*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Carmona Cuenca E. (2006) Los derechos sociales de prestación y el derecho a un Mínimo Vital. *Nuevas Políticas Públicas: Anuario Multidisciplinar Para la Modernización de las Administraciones Públicas*, (2).

Código Orgánico de la producción, Comercio e Inversiones. (S.F.) Recuperado de <https://www.aduana.gob.ec/wp-content/uploads/2017/05/COPCI.pdf>.

Congreso de Colombia. (29 de diciembre de 2016) Ley Reforma Tributaria Estructural. [Ley 1819 de 2016]. DO: 50.101.

- Davies, D., G. (1986). *United States Taxes and Tax Policy*. New York: Cambridge University Press.
- De Quiñones, L., & Figueroa, A., (EDS.) (2004). *La Jurisprudencia Tributaria del Consejo de Estado*. Bogotá: Nomos S.A.
- Dian. (2018). Cifras y gestión. Recuperado de http://www.dian.gov.co/dian/14cifrasgestion.nsf/pages/Recaudo_tributos_dian?OpenDocument
- Díez Rodríguez, F., (2014). *Homo Faber, Historia Intelectual del Trabajo, 1675-1945*. Madrid: Siglo XXI de España Editores, S.A.
- Due, J., & Fiedlander A., (1990). *Análisis económico de los impuestos*. Buenos Aires: Editorial de Derecho financiero.
- Elorza Saravia J, D., (2015). *Valores y Normas: Argumentación jurídica y moral crítica a propósito de Robert Alexy*. Pamplona: Thomson Reuters Arazandi
- Figueredo Medina,G (Editor). (2014). *El impuesto sobre la renta en el derecho comparado: reflexiones para Colombia*. Bogotá. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Gamboa Jiménez, J. (2013). *Código laboral sustantivo del trabajo y procedimiento laboral*. (32 ed). Bogotá. Leyer.
- García Vizcaíno, C., (1996). *Derecho Tributario: Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Depalma.
- Gómez Sierra, F. (2011). *Constitución Política de Colombia*.(29 ed). Bogotá. Leyer.
- Graetz M, J., (1999). *The U.S income Tax: What It Is, How It Got That Way, And Where We Go From Here*. New York: Norton.
- Hensel, A., (2004). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Nova Tesis.
- Hirsch, F., & Goldthorpe J, H., (1983). *La Economía Política de la Inflación*. México D.F: Fondo de Cultura Económica.
- Hobbes T., (1980). *Leviatán*. Madrid: GREFOL S.A
- López Garavito, L, (2008). *El Origen del Trabajo*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Ordoñez Perez, A. (2016) Equidad en la Tributación del Trabajo, actividad Constitucionalmente protegida, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (74), 111.

- Olguín Arriza, E., (1987). *Principios de Derecho Tributario*. Santiago: Editorial Jurídica Ediar-Conosur LTDA.
- Maquiavelo, N., (2016). *Discursos sobre la primera década de Tito Livio*. Madrid: Akal S.A.
- Piketty, T. (2014). *CAPITAL in the Twenty-First Century*. New York: The Belknap Press of Harvard University Press.
- Piza Rodríguez, J. R.,(2017). *Análisis Crítico de la Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Piza Rodriguez, J., R.,(2011). Los principios y su función en el ordenamiento jurídico tributario. En Plazas Vega M, A., (coord) *Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho Tributario*. (pp.121-152). Bogotá: Temis S.A.
- Piza Rodríguez, J. R., Sarmiento Pérez, P. E., & Insignares Gómez, R., (EDS.) (2015). *El impuesto sobre la renta y complementarios: consideraciones teóricas y prácticas*. (4ª ed.) Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Piza Rodríguez, J, R.(2015). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Ricardo, D., (1817). *Principles of Political Economy and Taxation*. Londres: Cambridge University.
- Rodríguez Ortega, J. A. (2002). *El salario*. Bogotá: Leyer
- Salanié, B., (2011). *The Economics of Taxation*. Londres: The MIT Press.
- Seligman, E. R A., (1914). *The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad*. New York: Forgotten Books.
- Sevillano Chávez, S., (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: fondo editorial de la Pontifica Universidad Católica del Perú.
- Starchild, A., (2000). *History of the Income Tax*. Londres: International Lay & Taxation Publishers.
- Starr G., (1981). *La fijación de los salarios mínimos*. Ginebra: Oficina Internacional del Trabajo.

Udy, Stanley, H., (1970). *El Trabajo en las Sociedades Tradicional y Moderna*. Buenos Aires: Amorrortu editores.

Valdés Costa, R., (1996). *Curso de Derecho Tributario: Ingresos públicos, normas tributarias, relación jurídica tributaria*. Bogotá: Temis.

Villamizar, C, A., (2003). *Aproximación al concepto de trabajo en Max Weber*. Medellín.

Villanueva, J. E. (2013). *Introducción al concepto de derecho del trabajo y su vínculo con las normas de trabajo independiente parasubordinado y autogestionario*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.